جامعة يحـي فـــارس بالمديـــــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

قسم:العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الموضوع:

تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

-دراسة حالة مكاتب التدقيق الخارجي بولاية المدية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

- عمر بلقيروس فيسة
- محمد أمين خليلي

تحت إشراف الاستاذة:

- خيرة داود

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عائشة موزاوي	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة المدية	رئيسة
خيرة داود	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة المدية	مشرفة ومقررة
محمد أمين الزاهي	أستاذ محاضر "ب"	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية *2019 - 2020*

﴿ شكر وتقدير ﴾

الحمد لله الذي به تتم الصالحات والذي وفقنا لإتمام هذا العمل وذلل لنا الصعاب

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

ومصداقا لقول رسول الله صل الله عليه وسلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

فلا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أولئك الذين وقفوا بجانبنا طوال فترة دراستنا ولم يبخلوا علينا بمساعدة وإرشاد وتوجيه وأخص بالذكر الأستاذة المشرفة **"داود خيرة "**

كما نتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الأفاضل الذين شرفونا بقبول مناقشة الدراسة ودورهم الكبير في إثرائها من علمهم وخبرتهم، كما لا يفوتنا كذلك أن نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة يحي فارس بالمدية

إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد .

﴿إهداء﴾

أهدي هذا العمل الى

إلى منبع النور في حياتي: والدتي الغالية التي علمتني الصبر والسعي من غير ضمر.

وكانت في عوني في كل أيام عمري من غير كلل.

إلى والدي الحبيب الذي علمني وأحسن تربيتي ونقش في قلبي وصية طلب العلم.

إلى إخوتي وأخواتي الذين قاسموني حلو الحياة ومرها وأحاطوني بمحبتهم واهتمامهم.

قائمة المحتويات
قائمة الجداول
قائمة الأشكال
قائمة الملاحق

قائمة المحتويات

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
اهداء	
ملخص	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة الملاحق	V
مقدمة عامة	أ-ذ
الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي	
تمهيد	02
المبحث الأول: الخلفية الفكرية للتدقيق الخارجي	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	03
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي	13
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	22
المبحث الثاني: معايير الدولية للتدقيق الخارجي	25
المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير الدولية للتدقيق الخارجي	25
المطلب الثاني: أهداف وأهمية المعايير الدولية للتدقيق الخارجي	29
المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الخارجي	32
خلاصة	41
الفصل الثاني: مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	42
تمهيد	43
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	44
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	44
المطلب الثاني: ممارسة مهنة محافظ الحسابات	54
المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	64

المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر	70
المطلب الأول: معايير الجزائرية للتدقيق NAA	70
المطلب الثاني: معايير اعداد تقرير	75
المطلب الثالث: مدى توافق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق	81
خلاصة	84
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية	**85**
تمهيد	86
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	87
المطلب الأول: طبيعة الدراسة التطبيقية	87
المطلب الثاني: اعداد الاستبيان وطرق توزيعه	90
المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان	91
المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية	94
المطلب الأول: الأساليب الاحصائية المستخدمة	94
المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	95
المطلب الثالث: عرض وتحليل اجابات أفراد عينة الدراسة	100
خلاصة	108
خاتمة	109
مراجع	114
قائمة الملاحق	122

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	10
02	معايير الدولية للتدقيق الخارجي	38
03	التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر	50
04	مقارنة بين معايير الدولية للتدقيق ومعايير الجزائرية للتدقيق	82
05	مقياس ليكارت الثلاثي	87
06	الاحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	89
07	معاملات الثبات لعبارات الاستبيان	92
08	صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	93
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب جنسهم	95
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	96
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	97
12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	98
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	99
14	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات	100
15	نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول	102
16	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور	103

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مفهوم التدقيق الخارجي	15
02	معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها	35
03	الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	90
04	يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	95
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	96
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	97
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	98
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	100
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات	101

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	123
02	نتائج اختبار ثبات الاستبيان	127
03	نتائج اختبار الارتباط	128
04	نتائج المعلومات العامة حول المبحوثين	129
05	نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول محور الدراسة	130

المقدمة

مدخل الى الدراسة:

في ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات والاستفادة منها في مختلف المجالات، تزايد الاهتمام بشرعية المعلومة المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية، ومدى صدقها ومطابقتها لحقيقة الوضعية المالية، ومدى وجود ميكانيزمات قادرة على ضبط ومراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش والتلاعب، التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية خاطئة بصفة غير متعمدة، أو عن طريق ممارسات مخادعة بصفة متعمدة، وبالتالي الحصول على معلومات خاطئة أو وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات مستخدمي القوائم المالية.

من هنا ظهرت أهمية التدقيق الخارجي في إضفاء المزيد من المصداقية على المعلومات المالية بصفته جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات، وتساعد على إتاحة مجالا أكبر من الثقة في محتواها، والتقليل من مخاطر استخدامها، على اعتبار أن التدقيق الخارجي تمثل الطرف الثالث التي من خلالها يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه بكل موضوعية واستقلالية في نوعية المعلومة المالية.

من أجل تقريب ممارسات مهنة التدقيق الخارجي على المستوى الدولي، يقوم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيدات بإصدار المعايير الدولية للتدقيق، ويسعى في كل مرة إلى تحيينها حتى تواكب متطلبات الممارسة المهنية، وتحقق المزيد من التوافق المهني، الذي من شأنه أن يقلص الفوارق التي تنتج عن تطبيق المعايير المحلية.

وبما أن الجزائر ليست في معزل عن العالم، من حيث مفاوضاتها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ودخول اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي حيز التنفيذ، وسعيها الدعوب لجلب الاستثمارات الخارجية، ومن أجل مواكبة التطورات الدولية، سعت الجزائر إلى إصلاح منظومتها المحاسبية، وذلك عندما تبنت نظام محاسبي مالي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وبعد الإصلاح المحاسبي لسنة 2007، التفتت الجزائر إلى تطوير نظام المراجعة الخارجية، ليشكل امتدادا للإصلاحات المحاسبية التي سبقته، وتجسد ذلك في صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، والذي جاء ليعيد تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وينهي العمل بأحكام القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، وعززت الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 بمجموعة أخرى من النصوص القانونية، لاسيما مجموعة المراسيم التنفيذية الصادرة في العدد السابع للجريدة الرسمية بتاريخ 02 فيفري 2011، والتي جاءت من أجل تنظيم المجالس الوطنية المنظمة للمهنة، وتحديد إجراءات الاعتماد للممارسة المهن المحاسبة والمراجعة، كما أعيد النظر في معايير إعداد التقارير من طرف محافظي الحسابات، وطريقة وبرامج تكوين المدققين الخارجيين، حيث تم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة بهدف تعويض نظام التكوين السابق، وضمان تكوين متخصص عالي المستوى للمدققين الخارجيين.

لم تتوقف جهود الجزائر من أجل تنظيم مهنة التدقيق الخارجي عند هذا الحد، ومن أجل مواكبة التطورات الحديثة للمهنة على المستوى الدولي، أصدر أربعة مجموعات من المعايير الجزائرية للتدقيق من أجل التحسين من مستوى ممارسة المهنة.

1-الاشكالية:

انطلاقا مما سبق يمكن صياغة الاشكالية التالية:

- ما هو واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات بولاية المدية؟

على ضوء اشكالية الدراسة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسباب التي أدت الى وجود مهنة التدقيق الخارجي في العالم؟
- ما يوجد اطار تشريعي وأحكام قانونية تنظم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- الى ماذا يشير واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية؟

2-الفرضيات

- هناك عدة أسباب أدت الى وجود مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لعل أهمها الانهيارات المؤسسية والأزمات المالية.
- بالنظر للأهمية التي تكتسبها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر توالت التشريعات التي تحكم هذه المهنة وأهمها القانون 10-01.
- حسب وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية، يشير واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الى انعدام القبول المطلوب، ويرجع ذلك لأسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

4-أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الة محاولة تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقدرته على مواكبة التطورات الدولية، كخطوة اضافية لإعطاء مصداقية أكثر للقوائم المالية في الجزائر وكسب ثقة الفئة المستخدمة لها من خارج الوطن، الأمر الذي من شأنه جلب اهتمام المستثمرين والشركاء الأجانب.

5-أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى:

- محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق الخارجي في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق الخارجي.
- معرف المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .
- تقديم بعض الحلول التي تسهم في الحد من المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- محاولة تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق الخارجي مع المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.

6- أسباب اختيار الموضوع

- ❖ شروع الجزائر في اصلاح منظومتها للتدقيق الخارجي وخاصة بعد اصدار معايير التدقيق الجزائرية
- ❖ التوجه العالمي الى توحيد معايير ممارسة مهنة التدقيق الخارجي
- ❖ حداثة الموضوع خاصة اذا تعلق الأمر بالواقع الجزائري

7-حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- ❖ **الحدود المكانية**: ترتبط هذه الدراسة بواقع التدقيق الخارجي في الجزائر وقد وزعت استمارات الاستبيان على عينة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية، وبالتالي فان حدود الدراسة من حيث المكان مرتبطة بولاية المدية.
- ❖ **الحدود الزمنية**: انحصرت دراستنا على الفترة الممتدة من سنة 1968 عندما تبنت الجزائر أول قانون للتدقيق الخارجي الى غاية سنة 2018 تاريخ صدور المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الجزائرية، كما استغرق اعداد الدراسة الميدانية بدءا من اعداد الاستبيان وتوزيعه ثم معالجة البيانات المجمعة من خلاله مدة ثلاثة أشهر من شهر ماي الى شهر جوان .

8-المنهج المستخدم

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها، بالإضافة الى الأداة الاحصائية بالنسبة للجانب التطبيقي باستعانة ببرنامج التحليل الاحصائي spss، حيث قمنا بتحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم التوصل لنتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

9-أداة الدراسة: تم الاعتماد في هذه الدراسة على الدراسات السابقة والأدبيات المنشورة في مجال التدقيق الخارجي وتمثلت في مجموعة من الكتب ومقالات والبحوث العلمية المنشورة، كما تم الاعتماد على القوانين والمراسيم والقرارات المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

10- صعوبات الدراسة

لعل أهم صعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- ❖ صعوبة الحصول على المراجع مع ظروف التي تشدها الجزائر من تفشي كبير للوباء.
- ❖ عدم تجاوب الايجابي لبعض أفراد مجتمع الدراسة.

11- الدراسات السابقة

❖ **أسماء شرفي، ابتهاج بن خليفة، عائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات-دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية الوادي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2019**

تناولت هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات وذلك من خلال التعرف على عموميات حول التدقيق ومحافظ الحسابات، ومدى ملائمة المعايير الجزائرية في تحسين مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ولتحقيق ذلك فقد تم القاء الضوء على المعايير التدقيق ومحافظ الحسابات وأدائه من الناحية النظرية والتطبيقية حيث تم توزيع 50 استبيان متضمن عدة أسئلة تتمحور حول معايير التدقيق وضرورة تطبيقها ومدى التزام محافظ الحسابات بها وتم استخدام برنامج spss لتحليل الاجابات الاستبيان واختبار الفرضيات وقد توصلت هذه الدراسة الى:

- أن هناك أهمية كبيرة لدور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات.

❖ **ولي بن كيكي، واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة- دراسة ميدانية من خلال الاستبيان، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2014**

تهدف هذه الدراسة الى محاولة الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر ومدى تكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا تسليط الضوء على أهم الجوانب الموضوع لكل جوانبه، المراجعة الخارجية والمعايير الدولية للمراجعة وإستراتيجية الجزائر في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الخارجية من خلال النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال، خاصة المقرر الصادر عن وزير المالية رقم 103/SPM/94 بتاريخ 02 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات، وأهم ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما أعقبه من مراسيم تنفيذية، خاصة وأن الجزائر اتخذت اصلاحات محاسبية للتوفيق بين نظامها المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من خلال اصدارها القانون 11-07 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وقد توصلت الدراسة الى نتائج التالية:

- هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما يمكنه من ابداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية.
- بامكان الجزائر تكييف مهنة المراجعة مع المعايير الدولية للمراجعة.

- تبني المعايير الدولية للمراجعة سيعمل على تحسين واقع مهنة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.

❖ **يرقي كريم، تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة–دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2017**

هدفت هذه الدراسة الى ابراز التطورات الحديثة التي تعرفها المراجعة الخارجية، والتحديات المتجددة التي تواجهها، ودراسة موقع الجزائر من هذه التطورات خاصة ما تعلق منها بالمعايير الدولية للمراجعة، وعلى هذا الأساس فقد تم التطرق الى أهم الممارسات الحديثة التي تعرفها مهنة المراجعة الخارجية، والتحول العالمي نحو الطلب الخدمات المراجعة ذات الجودة العالية، كما تم الوقوف على واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وعلى التطورات التي تعرفها، لاسيما ما تعلق بمحاولة الجزائر لتبني المعايير الدولية للمراجعة، وفي هذا الاطار قام الباحث بدراسة ميدانية بهدف تشخيص الواقع الفعلي للمراجعة الخارجية في الجزائر وسبل تطويرها، وقد توصل الطالب من خلال دراسته الى:

- أن الجزائر عازمة على تطوير منظومة المراجعة الخارجية، وهي متوجهة نحو تبني أسس لمعايير مراجعة تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة رغم العقبات والصعوبات التي تقف في طريقها.

❖ **مميزات الدراسة:**

من خلال ما تقدم من ملخصات لأهم ما جاء في الدراسات السابقة ونتائج المتوصل اليها في كل دراسة، نجد أنه هناك تباين واضح بين هدف كل دراسة وطريقة معالجتها، بالاضافة الى اختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسات السابقة،لكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة استمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، لذا فقد قمنا بالربط بين مختلف أفكار هذه الدراسات من أجل التوصل الى وضع اشكالية دراستنا والتي هدفت الى قياس واقه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية.

12- هيكل الدراسة

تناولنا هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول كما يلي:

- **الفصل الأول:** والذي كان تحت عنوان الاطار النظري للتدقيق الخارجي وقد خصص هذا الفصل للإلمام بالإطار النظري للتدقيق الخارجي حيث تم التطرق فيه من خلال مبحثين شمل المبحث الأول الخلفية الفكرية للتدقيق الخارجي أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه معايير الدولية للتدقيق الخارجي.
- **الفصل الثاني:** والذي كان تحت عنوان مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، فقد قسم هو الآخر الى مبحثين حيث سنتطرق في المبحث الأول الى تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما المبحث الثاني فسوف نتطرق فيه الى معايير التدقيق في الجزائر .
- **الفصل الثالث:** تحت عنوان دراسة تطبيقية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية وارتأينا فيه الى عرض استبيان يقدم لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية لمحاولة تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتم تحليل نتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss، وشملت هذه الدراسة مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه طبيعة وإجراءات الدراسة التطبيقية والمبحث الثاني كان لتحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول :
الاطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

أصبح التدقيق الخارجي يحتل مكانة هامة في الحياة الاقتصادية للمؤسسة، نظرا للحاجة المتزايدة لهذه الأخيرة لتسيير نشاطها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهدافها واستمراريتها، ويعتبر اعتماد عملية التدقيق الخارجي أمرا ضروريا ومهما أنه يحقق الثقة في المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة

ويعد التدقيق الخارجي محصلة العديد من التجارب، فتطوره عبر العصور نتج عنه إصدار معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر بمثابة مؤشرات يحتذي بهما في عملية القياس والحكم أثناء أدائهم لمهنتهم.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا سنحاول تقسيم هذا الفصل الى مبحثين على النحو الآتي:

- المبحث الأول: الخلفية الفكرية للتدقيق الخارجي.
- المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: الخلفية الفكرية للتدقيق الخارجي

يعتبر تطور المحاسبة عبر التاريخ عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة فكلما تقدمت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات، وبالتالي تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها المختلفة، وسيتم تناول هذا المبحث بعض الأساسيات حول التدقيق الخارجي من خلال ما يلي:

- المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي.
- المطلب الثاني: التدقيق الخارجي.
- المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي (النشأة، التطور التاريخي، العوامل التي أدت الى زيادة الاهتمام به)

تستمد مهنة التدقيق الخارجي نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات للواقع.

الفرع الأول: العوامل التي أدت إلى ظهور التدقيق الخارجي:

من بين عوامل التي أدت ظهور التدقيق المحاسبي نذكر:

أولا– انفصال الملكية عن التسيير: يعتبر الفصل بين الملكية والتسيير من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين، وهذا ما أنجز عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة[1].

1–تعريف نظرية الوكالة: يعتبر (macling & jensen) من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح و عرفوها على أنها: "تعاقد بين عدة أطراف و فيه المالك أو الأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من اجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار، فهي: عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا أخر (الوكيل أو المسير) من اجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل[2].

[1] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 32.

[2] عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، جامعة يحى فارس، المدية، 2017-2018، ص 05.

كما وصفت نظرية الوكالة في المؤسسة بأنها: مجموعة من العلاقات التعاقدية، وإن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها، والعودة إلى بعض مميزات علاقة الوكالة نجد[1]:

أ- تناظر العلاقة: الأصيل يفوض الوكيل، فله حرية القرار، فالمشكل الذي قد يواجهة الأصيل هو ما يجب فعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل.

ب- العلاقة الناشئة تلقائيا: نشأت هذه العلاقة من استقلالية وتفكير الأفراد، كل طرف يرى أن ما يجب أن يفعله يحقق منافع

ج- العلاقات ما بين الأفراد مجسدة بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية.

د- سبب هذه العلاقات تعدد التحويلات الوكالية.

2-علاقة الوكالة بين أصحاب المصالح: هذه العلاقة بين مالك ومسير يمكن تخيلها بين مسير ومستخدم الذي قد يمثل في الكثير من الأحيان قاعدة هذه العلاقة، فعلى المسير نقل هذه الوكالة إلى مستخدميه ومحاولة ترسيخه الثقافة تنظيمية لديهم تجعلهم يعون في نشاطهم بالعمل الذي يقوم به المسير، والذي طبعا يترتب عنه تكاليف وكالة خاصة، في تحويله لهم، كما يجب أن يوفر للمستخدمين ما هم محتاجين له من اجل تحقيق الهدف الجماعي، فمثلا توفير الوسائل و الموارد التي تجعل المستخدم يبدع وينشئ القيمة، فبهذه الطريقة يتمكن المسير من إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي قد تؤثر على قراره و تعرقل العلاقة بينه وبين الأصيل، من خلال تحويل المسير العلاقة الوكالة، يتبين انه قد قام بدور وسيط بين المالك والمستخدم[2].

كما أن للمؤسسة أطراف خارجين لديهم مصالح مباشرة وغير مباشرة معهم، فعلى هذا المسير أن يحسن التفاوض معهم في الوقت المناسب حتى يقلل من التكاليف في النشاطات الاقتصادية التي تربطه معهم و تحقيق أرباح اضافية ربما تكون غير متوقعة[3].

3-تكاليف الوكالة: تولد علاقات الوكالة مشاكل ناتجة عن تضارب المصالح، فالهيكل التنظيمي للإدارة يجب أن يكون مهيكلا بصفة محكمة حتى يتم التخفيض والتقليل من حدة هذه المشاكل، وهذا بوضع نظم توجيه ومراقبة من اجل تسطير مصالح كل فرد سواء كان أصيل أو وكيل، حيث عرف بازل (Bazel) تكاليف الوكالة على

[1] وليد بن عدة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2019، ص 06.

[2] أحمد لعماري، **الاصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص .14.

[3] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 06

أنها: "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة وكالة"[1].

من عرضنا السابق لعلاقة الوكالة يتضح لنا أنها تتم أكثر بأصحاب المصالح المالك، المسيرون، المستخدمون الموردون، الزبائن، المستهلكون و المجتمع بصفة عامة، هذا الاهتمام يصب في توحيد أهدافهم دون انتهاك حقوق أي طرف منهم، فنظرية الوكالة تهتم بإرضاء المالك و المسير والمستخدم في آن واحد، وغاية الفرد هي غاية الكل.

ثانيا– الانهيارات المؤسسية: شهد العالم العديد من الانهيارات كمثال شركة (Enron) للطاقة، وشركة (Arthur Anderson) لتدقيق الحسابات وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة (Worlocom) للاتصالات وشركة (Parmnalate) الأوروبي للأغذية والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك المؤسسات.

وقد أوزع البعض تلك الانهيارات إلى ضعف السياسات المحاسبية والتي تمكن المتلاعبين الذين تسببوا بالاعتبارات استغلالها، مما تسبب بعواقب لا يمكن إصلاح أثرها، وبالتالي انعكست على الاقتصاد العالمي بشكل سلبي، والتي تبين فيما بعد أن العيب ليس في معايير المحاسبة، ولكن في سلوكيات مطبقيها.

فما جاء في قضية شركة (Enron) أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة، إلا إن إدارة الشركة لم تتقيد بها، حيث تواطأ مدقق الحسابات الممثل في شركة Anderson Arthur مع إدارة الشركة بعدم التقرير عن ذلك و في الحالتين اتبعت الإدارة و مدققها الأسلوب اللاأخلاقي[2].

فحدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة دفع الجمهور العام إلى الضغط على المشرعين لاتخاذ الاجراءات الكفيلة لحماية مصالحهم، وتحاول دول عدة وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية تشريع وإصدار قوانين وسياسات محاسبية جديدة للسيطرة على ادارة المؤسسات بشكل أخر من السابق، لضمان عدم تكرار ما حدث و للحد من التلاعب الخطيرة التي إن لم يتم السيطرة عليها بشكل مبكر فستؤدي دون أدنى شك إلى انهيار اقتصاديات الدول المتقدمة.

وهذا ما أدى بالحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (sarbanes-oxley act of.2002) يلزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحكومة المؤسسات والذي احدث تغيرات جوهرية على بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص[3].

---

[1] المرجع نفسه، ص 06.

[2] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 34.

[3] زياني عبد الحق، **محاضرات في مراجعة وتدقيق الحسابات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيارت، 2018، ص 37.

ولقد أثر التشريع الجديد الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية على جودة الإبلاغ المالي، وهذا فيما يخص إدارة الحسابات حيث يتم التركيز على استخدام معايير المحاسبة بحذافيرها، وكذا إرغام المؤسسة على توظيف أشخاص ذو خبرة عالية بمعايير المحاسبة و إلزام المدققين الخارجين بمقابلة لجنة التدقيق وتقديم تقاريرهم إليها، وكذا تعاون مع قسم التدقيق الداخلي، أما بالنسبة للتدقيق الداخلي فقد نص على ضرورة استقلاليته ويجب أن يقوم بعمليات تحليل المخاطر قبل الإقدام على وضع أي خطة تدقيق، والاقتناع بان تقرير المدقق الداخلي سيكون له الأثر الرئيسي في إنجاح الشركة، أما بالنسبة للجان التدقيق والتي اعتبرها عنصرا رئيسيا في عمل المؤسسة، وخصوصا بعد تركيزها على توظيف أعضائها من ذوي أصحاب السمعة النزيهة والخبرات العالية[1].

ثالثا– الأزمات المالية: شكل تكرار الأزمات المالية خلال التسعينات ظاهرة مثيرة للقلق والاهتمام، ويرجع ذلك إلى أن آثرها السلبية كانت حادة وخطيرة، هددت الاستقرار الاقتصادي و السياسي للدول معينة، إضافة إلى انتشار هذه الآثار وعدوى الأزمات المالية لتشمل دول أخرى نامية كنتيجة للانفتاح الاقتصادي والمالي الذي تشهده هذه الدول و لاندماجها في المنظمة العالمية للتجارة، وتشير تقارير صندوق النقد الدولي إلى أنه خلال الفترة 1980_1999 تعرض أكثر من ثلثي الدول الأعضاء في الصندوق إلى أزمات مالية واضطرابات مصرفية حادة، كما أن وتيرة تلك الأزمات تكررت و تلاحقت عالميا، فشملت دول شرق آسيا وروسيا والبرازيل والأرجنتين و المكسيك وبقية دول أمريكا اللاتينية، وزادت حدة الأضرار الناجمة عنها، حيث قدرت خسائر اليابان مثلا في الأزمة الأسيوية الأخيرة بحوالي 10% من ناتجها المحلي الإجمالي، في حين قدرت خسائر الولايات المتحدة الأمريكية حوالي 3 %، وأكدت تقارير مختلفة لصندوق النقد الدولي أن أكثر من 50% من تلك

الأزمات حدثت في الدول النامية وفي الدول ذات الأسواق الناشئة على الخصوص، مما يؤكد الحاجة الى اعادة

النظر في النظام الاقتصادي و المالي بالإضافة إلى تحسين مستوى الإدارة والرقابة على المؤسسات التي تعمل في تلك الدولة[2].

رابعا– ظهور ظاهرة العولمة الاقتصادية: ما شهده العالم من تحرير الاقتصاديات السوق وما تبعه من تحرير للأسواق المالية الذي ترتب عليه تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاستعانة باليات جديدة للرقابة من خلال إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال، فمتطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعى مستوى عال من الحكومة حتى تقبل توجيه استثماراتها، وما يتبعها من إجراءات تستند على عدة مبادئ تعمل على إدارة المؤسسات ومراقبتها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح وتوطيد العلاقة بين المؤسسة وأصحابها للحفاظ على حقوق المساهمين و تعظيم الربحية[3].

[1] المرجع نفسه، ص 37

[2] المرجع نفسه، ص 37.

[3] المرجع نفسه، ص 37.

خامسا– انتشار الفساد المالي والاداري: عند الحديث عن الفساد المالي والإداري في المؤسسات يجب علينا أن نلاحظ أن اثار هذا الفساد لا تقتصر على المؤسسات وحدها بل تتعداها لتصل إلى سمعة الدولة العاملة فيها هذه المؤسسات، فالفساد يعني سوء استعمال أو سوء استخدام المنصب أو السلطة للحصول على أو اعطاء ميزة من اجل تحقيق مكسب مادي أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين، أو على حساب القواعد أو الاعراف أو اللوائح القائمة، أن جوهر الفساد يتمثل في امرين هما العلاقة بين السلطة والثروة وتحول المجتمع ومدى درجة تقبله للفساد، كما أنه هناك مجموعة من الأمور يمكن أن يعود ظهور الفساد إليها، أهمها ما يلي[1]:

1–غياب الشفافية: حيث تتميز الدول الغير الديمقراطية بكونها بيئات مغلقة تسيطر الحكومات على الإعلام فيها و لا تسمح بنشر معلومات غير التي توافق عليها، إلا أن هذا الدور لهذه الحكومات تراجع بعد ظهور الانترنت و تقنيات الاتصال الحديثة.

2–ضعف السلطة القضائية وسيادة القانون: إن عدم استقلالية السلطات القضائية وتبعيتها للحكومات بصورة مباشرة قصد الحد من دورها في الحماسية و حماية المواطن.

3–عدم القابلية للمسائلة: هذه النقطة مرتبطة بالنقطة السابقة حيث أن شرعية وجود مؤسسات تعمل على مسائلة مجالس الادارة في الشركات مقترن باستقلال السلطة القضائية وفي ظل غيابها تغيب المسائلة.

4–الهيكل الاجتماعي: وهذه النقطة تخص المجتمعات غير الديمقراطية بحيث يقسم المجتمع فيها إلى فئة الصفوة أو النخبة و العاملون في الحكومة وعامة الناس، حيث أن هذا التقسيم هو البيئة الخصبة لنمو الفساد خاصة مع تحيز هذه الحكومات للطبقات الأولى والثانية.

5–الافتقار إلى الحوكمة: بحيث يفتح الباب على مصراعيه للمتنفذين في الإدارة والذين قد يعظمون منافعهم على حساب المساهمين، خاصة في ظل غياب أطراف تساءل هؤلاء المستنفذين.

6– القوانين والحواجز الزائدة عن الحد: قد تحاول الحكومات فرض سيطرتها على الأفراد العاملين في السوق من خلال كثرة إصدار القوانين واللوائح، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور تعقيدات البيروقراطية وبالتالي استغلال موظفي الدولة لذلك في ابتزاز المواطن عن طريق أخذ الرشوة.

7– التحديات السياسية لمحاربة الفساد: وتتمثل في عدم جدية الحكومات في مكافحة الفساد خاصة أنها غير مستعدة للتنازل عن جزء من صلاحياتها وتخفيف قبضتها على السلطة بدون توفر إرادة سياسية وجدية أكبر ستتحول كل محاولات مكافحة الفساد إلى ستار يؤدي إلى تعميق انعدام الثقة وتوسيع نطاق الاستياء الشعبي.

[1] وليد بن عدة، مرجع سابق، ص 09.

سادسا– التوجه نحو الخوصصة: أصبحت ظاهرة الخوصصة وتوسيع قواعد الملكية ظاهرة عالمية، تقوم بها العديد من الدول في جميع أنحاء العالم ، وخاصة الدول التي يمثل فيها القطاع العام القطاع الرئيسي للاقتصاد الوطني، حيث يتم خوصصة مؤسسات القطاع العام المملوكة للدولة لتحويلها من ملكية عامة إلى ملكية خاصة تساعد على توسيع قاعدة الملكية، و كأحد العناصر الأساسية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي والاعتماد على آليات السوق. فالتوجه نحو الخوصصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص كما أن نجاح عملية الخوصصة يتطلب إتباع أسلوب سليم في ذلك مدعم بإصلاحات سياسية و اقتصادية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الشفافية والمسائلة وهذا ما يستوجب وجود نظام للحكومة في هذه المؤسسات يعمل على الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح. ويمكن القول أن الأحداث التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين من أزمات مالية والخيارات المؤسسة بالإضافة إلى حالات الفساد المالي والإداري وإجراءات الخوصصة أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع الحوكمة، مبادئها تحديد أهميتها وأهدافها بالإضافة إلى آلياتها وهذا ما سيتم دراسته في الجزء الموالي من الدراسة[1].

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق.

ان الحاجة للتدقيق أدت الى تطوره عبر مراحل مختلفة من الزمن سوف نحاول التطرق اليها في هذا الفرع من خلال:

أولا–نشأة والتطور التاريخي للتدقيق

تطور هدف التدقيق تدريجيا من مجرد البحث عن الاختلاسات والغش في تسجيلات الوثائق المحاسبية إلى مرحلة التحليل الإنتقادي الأهمية وفائدة الإجراءات والهياكل الخاصة بالشركة، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي أصبح مدقق الحسابات يقدمها لمتخذي القرار في الشركة، كما أن المتتبع لتطور مهنة التدقيق في العديد من الدول يلاحظ أنما نمت وتطورت مع فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وهذا فقد مر التدقيق بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه في الوقت الحاضر[2]، ويمكن تحديد هذه المراحل في شكل فترات كما يلي:

- الفترة ما قبل 1500 م.
- الفترة من 1500 م إلى 1850 م.
- الفترة من 1850م إلى 1905م.
- الفترة من 1905م إلى وقتنا الحاضر.

[1] زياني عبد الحق، مرجع سابق، ص 39.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 05.

1-الفترة ما قبل 1500 م:

يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيدا، حيث اهتم التدقيق في هذه المرحلة من الزمن بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، وظهر مصطلح Auditor المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire التي تعني الاستماع، فكانت الحكومات الرومانية في القرون السابقة تلزم الأشخاص بدراسة كيفية صرف أموال المملكة ثم يعرضون تقاريرهم أمام لجنة من المدققين، فيبدون رأيهم حول كيفية صرف هذه الأموال[1].

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية، ظهرت الحاجة إلى عملية التدقيق، خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المدققين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر، وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المدققين التدقيق الحسابات الحكومية[2].

وعموما كان الهدف من عملية التدقيق في هذه الفترة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية مع عدم وجود نظم للرقابة الداخلية.

2-الفترة من 1500 م إلى 1850 م: لم تختلف هذه الفترة عن سابقتها من حيث الأهداف، رغم التغيرات التالية التي شهدتها:

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة اللمدققين .
- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج التي جاء بها الايطالي LUCAPACIOLO وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات الشركة ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية[3].

3-الفترة من 1850 م إلى 1905 م: هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى إلى الانفصال النهائي بين ملكية " أصحاب الشركة " والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة وظهرت الحاجة من طرف المساهمين و بشكل ملح في المحافظة على أموال المستثمرة، هذا كله أدى إلى اللجوء للتدقيق كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء كانت فنية أو أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية[4].

---

[1] محمود ناجي درويش وعيب الفتاح محمد الصحن، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 14.

[2] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، مكتبة دار الطباع للنشر والتوزيع، بغداد، 1988، ص ص 12-13.

[3] حسين القاضي وحسي دودح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية**، مؤسسة الورق، عمان، 1999، ص 01.

[4] ادريس عبد السلام الشتوي، **المراجعة (معايير واجرائات)**، دار النهضة، بيروت، 1996، ص ص 14-15.

4- الفترة من 1905م إلى 1960: في هذه الفترة اعتمد المدققون على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب " العينات الإحصائية " في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة حسب أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسئولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه[1].

5- الفترة ما بعد 1960: تأكد في هذه المرحلة ما يلي[2]:

- الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية.
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق.
- زاد الاهتمام بالأساليب العلمية مثل استخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية و بحوث العمليات.
- زيادة الاهتمام بالأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والأزمات الناتجة عن الفساد والرشوة وسوء التسيير، وظهر ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات"، حيث اعتبر التدقيق من بين آليات تطبيقه، وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثالث من هذه الدراسية.

من خلال ما سبق نلاحظ أن التدقيق تطور رأسها من خلال الرفع في كفاءته دون توسيع بحاله من خلال الاستعانة بالأساليب الحديثة لتسهيل أداء المدقق لمهمته مع الاقتصاد في تكاليف أدائه و تحقيق نتائج أكثر فعالية. كما أن التدقيق تطور أفقيا بعدم الاقتصار على مفهوم التدقيق من حيث الفحص والتحقق كما يمكن توضيح التطور التاريخي للتدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يوضح التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	الهدف
من 2000 ق م الى 1700 م	المالك والامبراطور والحكومة	رجل الدين والكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 الى 1850	الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول

[1] منعم صدوق، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2008، ص 59.

[2] ادريس عبد السلام الشتوي، **مرجع سابق**، ص 15.

من 1850 الى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة والبنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 الى 1970	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 الى 1990	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق	الشهادة عاى نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
من 1990 الى يومنا الهذا	الحكومة وهيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو التدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للصفات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة ومراجعة الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزظائر، 2003، ص 07.

ثانيا– استراتيجية التدقيق حسب تطوره التاريخي

أدت العديد من العوامل إلى ضرورة اختلاف الإستراتيجية المطبقة خلال قيام المدقق بعملية التدقيق وذلك تماشيا مع معطيات كل حالة ومع خصائص المؤسسات من هنا سنذكر أهم هذه الاستراتيجيات حسب التطور التاريخي المهنة التدقيق.

1–المدخل المستندي: إن المستند الموثق هو الأساس الموضوعي الذي يعتمد عليه المدقق لأداء عمله من خلال هذا المدخل، فيمكنه أن يبدأ من المستندات مزورا بالسجلات خاصة بالقوائم المالية أو يمكنه البداية بالقوائم المالية والنهاية بالسجلات، فمثلا يطلع على قيمة جرد المخزون السلعي من خلال محاضر لجان الجرد المؤرخة والموقعة من طرق الهيئة الإدارية المعنية[1].

[1] حسين دحدوح وحسين القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة، الاطار النظري والاجراءات العملية**، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 26-30.

من خلال ما تبين أعلاه نستنتج أن هذا المدخل يقتضى مراجعة جميع المستندات التي تبرر العمليات المسجلة محاسبها وذلك يمكن فعله في حال كان حجم المؤسسة صغير نوعا ما وهذا ما كان عليه الحال في بداية ظهور مهنة التدقيق المعاصرة[1].

2-مدخل النظم: أدى توسع حجم المؤسسات الإقتصادية وامتداد رقعتها الجغرافية إلى عدم قدرة الإدارة على مراقبة جميع أنشطة المؤسسات، فيبدأ الإهتمام بالرقابة الداخلية لمتابعة كل أقسام المؤسسات، إضافة إلى خلق أنظمة محاسبية قادرة على التسجيل الدقيق لكل العمليات الإقتصادية وإيصال صورة عادلة عن واقع المؤسسات عن طريق التقارير المالية الدورية.

اذن المؤسسة أصبحت تعمل ضمن مجموعة متكاملة من الأنظمة الرقابية وهذا ما يسمى بأنظمة الرقابة الداخلية الذي يعتبر تقيمها أحد مراحل التدقيق المعاصر لتحديد نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، وذلك حتما سيدعونا إلى استخدام المنهج المستندي ولكن يستحيل القيام بالتدقيق التفصيلي لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة نظرا لكبر حجمها، مما استدعى إلى ضرورة استخدام المعاينة الإحصائية من طرف المدقق في مدخل النظم[2].

3-المدخل الجوهري: أدى إنتشار حالات الغش والتلاعب في المؤسسات ومن ثم افلاسها إلى الحاق الضرر للأعوان الإقتصاديين مما أضعف من ثقتهم في عملية التدقيق. وتبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلية وحده غير كافي وإنما لا بد من توسيع نطاق عمل المدة، من خلال مثلا حضوره الشخصي أثناء عملية الجرد المادي وعدم اكتفائه بالمستندات فقط، أي يدعو هذا المدخل إلى تحديد التقاط الجوهرية التي تنعكس بدورها على القوائم المالية الأساسية في الميزانية المحاسبية وجدول النتائج والتحكم فيها.

4- المدخل المهني: يعتبر المدخل المهني نقلة نوعية في ممارسة مهنة التدقيق، حيث يعتمد المدقق في عمله على المعايير المهنية سواء معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق الوطنية وهذا حسب ما ينظمه القانون في كل دولة حيث يعتبر مجمع المحاسبين الأمريكيين من أقوى المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق يعمل على إصدار المعايير وكذا ارشادات تطبيقها وتحديثها باستمرار، فهذا المدخل يجمع بين مدخل النظم والمدخل الجوهري في آن واحد[3].

5-مدخل خطر الأعمال: شهد الإقتصاد العالمي تطورات هائلة في العقود الأخيرة خاصة في مجال التطور التكنولوجي الهائل مما شكل تحديا كبير لمهنة التدقيق خاصة بعد التراجع الذي شهدته كبري مكاتب التدقيق

[1] حسين دحدوح وحسين القاضي،**مرجع سابق**، ص ص 26-30.

[2] لشلاش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2018، ص 20.

[3] حسين دحدوح وحسين القاضي، مرجع سابق، ص 30.

العالمية. فأصبحت المؤسسات، تنشط في محيط تسوده حالة عدم التأكد مما يزيد من مخاطر الفشل في تحقيق أهداف المؤسسة يقتضي منخل خطر الأعمال إتباع مجموعة من الخطوات للقيام بعملية التدقيق أخذا بعين الاعتبار المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق[1].

حيث يقوم المدقق بالتعرف على المؤسسة معرفة عامة (أي يقسم المؤسسة إلى دورات رئيسية كالمشتريات، المبيعات وباقي الوظائف) وأيضا يتخذ بعض الإجراءات التحليلية لتحديد موضع الخطر، بعد ذلك ينتقل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة من خلال تحديد الأهداف المراد تحقيقها والخطوات اللازمة التطبيق لتحقيق هذه الأهداف، والمخاطر المتوقعة في حال غياب بعض الإجراءات اللازمة. وأخيرا يركز على النقاط الجوهرية المتوقع تأثيرها على القوائم المالية والتي يحددها بناء على الخطوات السابقة[2].

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق اليها في تعاريف التدقيق الخارجي، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بيم المفاهيم، الا أنها تصب في نفس الهدف.

الفرع الأول: تعريف وخصائص التدقيق الخارجي

سوف نحاول من خلال هذا الفرع التطرق الى تعريف التدقيق حسب جهات مختلفة وخائصصه، وكذلك مبادئ وفروض التدقيق.

أولا– تعريف التدقيق الخارجي

- **التعريف الأول**: "يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"[3].
- **التعريف الثاني**: التدقيق الخارجي هو: "عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة، وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى التقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسية، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن الشركة"[4].

---

[1] المرجع نفسه، ص 30.

[2] المرجع نفسه، ص 30.

[3] رجب السيد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 07.

[4] حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008، ص 63.

- **التعريف الثالث:** التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص للقوائم المالية، يشمل هذا الفحص على بحث و تقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للشركة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية و ينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوبا يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد القوائم المالية التي يعطي المدقق رأيه الفني فيها"[1].
- **التعريف الرابع:** التدقيق الخارجي: "عملية فحص مجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بعد في التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي الأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم"[2].

ومن التعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي[3]:

- التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، فهو نشاط يجب التخطيط له وتنفيذه بأسلوب منهج سليم وليس بطريقة عشوائية.
- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوع، و المتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.
- إن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساسي الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي الإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي والمعايير الموضوعة.
- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في غاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء ماشيها مع المعايير الموضوعة وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

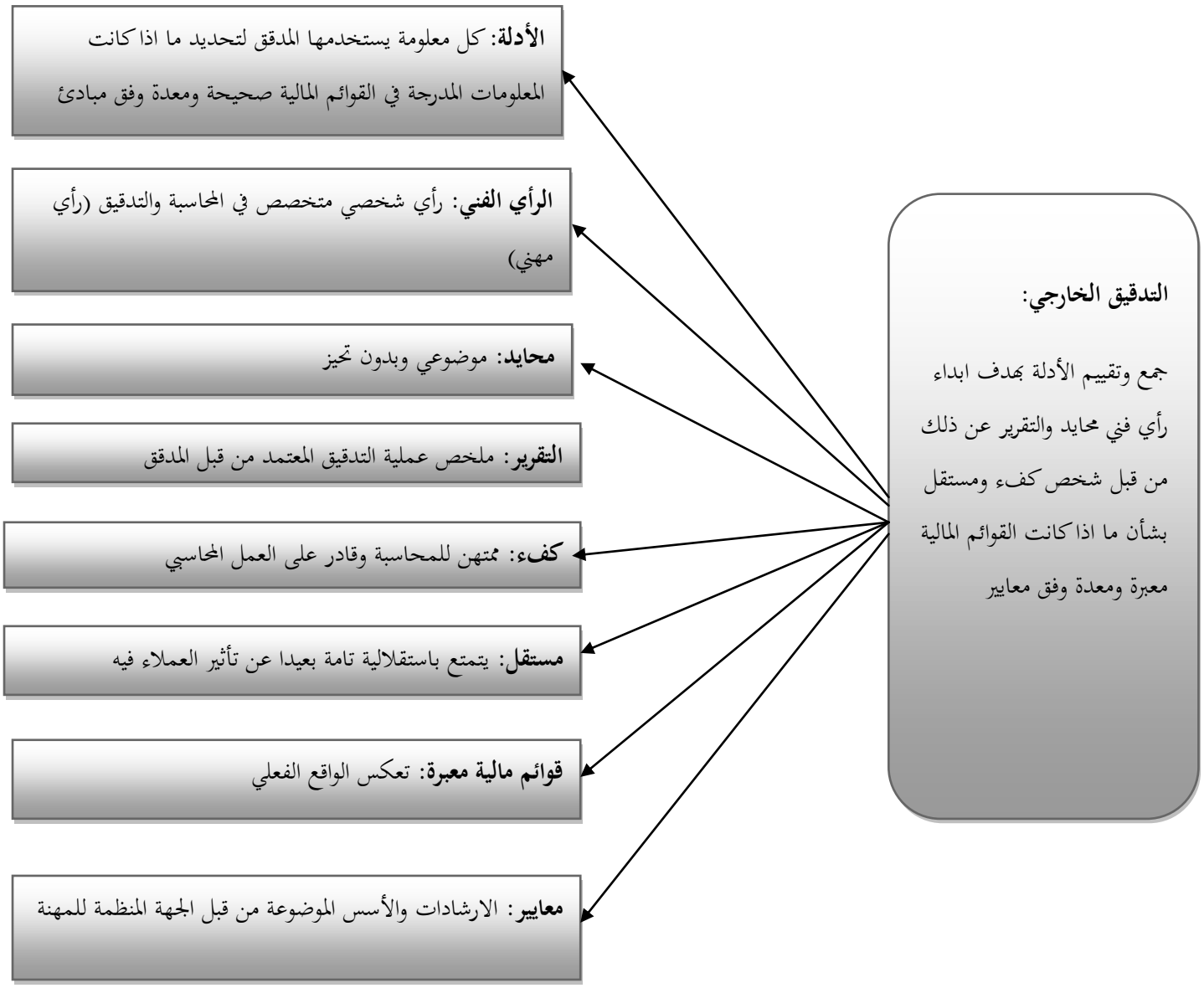
في الأخير وبعد دراسة شاملة لمفهوم التدقيق حسب عدة جهات مختلفة سوف نحاول تلخيصها في الشكل التالي:

[1] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 10.

[2] أحمد نور، **تدقيق الحسابات**، المؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992، ص 06.

[3] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 12.

الشكل رقم (01): مفهوم التدقيق الخارجي



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على معطيات الدراسة

ثانيا– خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

1–التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها. وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعى الإدارة التقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية. ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمدقق الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم[1].

2– التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفي إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة، حيث بدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقيم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه. وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، ويستكمله بعمليات الفحص الميداني مع تجميع و تقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه[2].

3– التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون العوامل مذكرة و على ما يقوم به المدقق المستقل عن العمل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه[3].

5– التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية[4].

---

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 64.

[2] المرجع نفسه، ص 64.

[3] رجب السيد راشد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، مرجع سابق، ص ص 7-8.

[4] المرجع نفسه، ص ص 7-8.

الفرع الثالث: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

أولا– فروض التدقيق الخارجي: يرتكز التدقيق الخارجي على مجموعة من الفروض تتلخص فيما يلي:

1– قابلية البيانات للفحص: من الملاحظ أن هذا الغرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص قلا مبرر لوجود هذه المهنة . والهدف من فحص البيانات هو الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ويتبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي ستسترشد كا لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

أ– الملائمة: والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية الاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها، حيث يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة إلى أخرى تبعا الاختلاف الطرق والأساليب والأنظمة المحاسبية التي تحكم إعدادها[1].

ب– القابلية للفحص: معنى ذلك إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لا بد أن يصلا إلى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذه المعايير من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصادر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم.

ت– البعد عن التحيز: نعني بذلك ضرورة تسجيل العمليات حسب طبيعتها دون زيادة أو نقصان، وتعبر هذه العمليات عن حقيقة ما يجري داخل الشركة بطريقة موضوعية[2].

2– عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق وإدارة الشركة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق الخارجي والإدارة، حيث يقوم المدقق الخارجي بإمداد الإدارة معلومات بغية اتخاذ قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المدقق ومعلومات يستطيع على أساسها أن يدي رأيه الفن المحايد على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للشركة[3].

3– وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يمكن القول أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل الشركة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء، و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا،

---

[1] طلال أبو غزالة، **دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية**، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987، ص 12.

[2] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص 30.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص 13-14.

ولكن لا يعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، وكلما وجد المدقق نظام سليم للرقابة أدى به إلى إعداد برنامج التدقيق الخارجي بشكل يقل من مدى الفحص[1].

4- خلو القوائم المالية وأية معلومة أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية: يتطلب هذا الغرض من المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع اختباراته وأن يستقص وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء، ويشير هذا الغرض المسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تفيده معايير التدقيق المتفق عليها.

5- يفرض المركز المهني للمدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: بناءا على هذا الغرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي عناد مزاولته للمهنة، ويكون هذا الغرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه[2].

ثانيا- مبادئ التدقيق: هناك مجموعتين من المبادئ التدقيق وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه التأكيد والتقدير) بناءا على ذلك فان المبادئ العلمية التدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1- المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص)[3]:

أ-مبدأ التكامل الإدراك الرقابي: هو يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيانها والعلاقة بين الأطرف الأخرى واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية على هذه الآثار.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: وذلك بفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وجميع التقارير المالية المعدة بواسطتها مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك الأهداف والتقارير.

ت- مبدأ الموضوعية في الفحص: وذلك من خلال التقليل من عنصر التقدير الشخصي أو تمييز أثناء الفحص، وذلك باعتماد إلى عدد كافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا.

ج- مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية: الكفاية سواء كانت إنسانية أو إنتاجية لها أهمية في تكوين الرأي الصحيح المدقق عن أحداث المؤسسة وهي مؤشر المناخ السلوكي أي تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

---

[1] محمود السيد الناغي، **التدقيق الاطار النظري والممارسة**، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996، ص 53.

[2] عبد الفتاح الصحن ومحمود درويش، مرجع سابق، ص 54.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 52-53.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ-مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ أن يكون تقرير أو تقارير المدقق أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة.

ب- مبدأ الإفصاح: يجب على المدقق يفصح على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف المؤسسة ومدى تطبيق لمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ت- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

ث- مبدأ السببية: يجب أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبني عليه تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية[1].

الفرع الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

لعملية التدقيق الخارجي عدة أهداف تسعى لتحقيقها، كما لها أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة ولأشخاص الذين لهم علاقة بالمؤسسة، سوف نحاول عرضهم من خلال هذا الفرع.

أولا- أهداف التدقيق الخارجي: تتلخص أهدافي التدقيق في الأتي:

1-الوجود والتحقق : يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها الإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق[2].

2- الشمولية أو الكمال: الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

3- التقييم والتخصيص: يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن،...الخ.

---

[1] شريفي محمد سمير، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2019، ص32.

[2] منصوري أحمد البدوي وشحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001، ص 42.

4- الملكية والمديونية: يسعي التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة و أنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

5- العرض والإفصاح: الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقارير حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة إضافة للتحقق من سلامة وتبويب و تصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازم[1].

ثانيا- أهمية التدقيق: تكمن أهمية التدقيق في عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

1- أهمية التدقيق للعميل

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس للحصول على القروض من البنوك و مؤسسات الإقراض والموردين
- أساس الاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي .
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة .
- أساس التحديد سلامة المركز المالي .
- أساس التقرير وتحديد ربحية العمليات وقوته الايرادية .
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

2- أهمية الدقيق للإدارة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة وتقييم ذلك لتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكولة إليها ودليل المستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها[2].

3- أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين: تلجا هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها المعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدة متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و استثماراتهم الموجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية المدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية صحيحة[3].

---

[1] كمال الدين مصطفى، الدهراري ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 189.

[2] سامي ومحمد الوقاد وأخرون، **تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2009، ص ص 24-25.

[3] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار عمان، 2006، ص ص 19-20.

4- أهمية التدقيق للدائنين و الموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي[1].

5- التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: تلعب دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمشروعات المقابلة احتياجاتها وتوسعها لهذا فإنها تعتمد القوائم المالية تقرير المدقق الدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في فج الائتمان المصري (القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه والأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القروض .

6- أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية: تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها[2].

7- **أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:** ازداد إهتمام بالقوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقديم الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها في المصادق من هذه التقارير.

8-أهمية التدقيق النقابات العمالة: تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاعم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال[3].

9- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد: يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية مكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على إستخدامها بأفضل كفاية ممكنة والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ إن البيانات والتقارير المحاسبية تمير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا وكفاية وتحول دون تخصيص مواردنا النادرة بطريقة رشيدة.

10- أهمية التدقيق للاقتصاد القومي: يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه

---

[1] المرجع نفسه، ص ص 19-20.

[2] بن جبور سهيلة، **واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018، ص 34.

[3] سامي ومحمد الوقاد وآخرون، مرجع سابق، ص ص 24-25.

استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وخير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم، والمدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف مالى ومعالجته وتقومه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من إستخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية التحقق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين[1].

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك أنواع للتدقيق الخارجي، تختلف والزاوية التي ينظر اليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، سنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

الفرع الأول– من حيث نطاق عملية التدقيق

أولا– التدقيق الكامل: وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها 100 % يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم و عملياتها قليلة العدد.

وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختباري في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة والشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العليات وكافة السجلات والمستندات وإن إتباع أسلوب العينية والاختبارات في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للتطور الذي حدث، لأن كمية الاختبارات، وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها، وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يكمن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط، ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في النوعين بأي شكل من أشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق[2].

ثانيا– التدقيق الجزئي: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد المخازن ... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق

[1] سامي محمد الوقاد وآخرون، مرجع سابق، ص ص 24-25.

[2] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1996، ص ص 6-7.

عملية التدقيق الموكلة اليه، حتى لا ينسب اليه اهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه اصلا تدقيقه وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من اية مسؤوليات كهذه[1].

الفرع الثاني: التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية الدقيق

أولا– التدقيق النهائي: ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها و بعد اجراء التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لان الحسابات تكون قد اقفلت مسبقا وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشات الصغيرة او المتوسطة ويقتصر في اغلب الاحيان على التدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية[2].

ثانيا–التدقيق المستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات و المستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشاة موضوع التدقيق طول الفترة التي يدقها ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية :

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشاة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أولي.
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى غاية العام.
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع ايضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- انجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع وذلك بسبب تردد المدقق لي المنشاة أيضا[3].

الفرع الثالث: التدقيق من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

أولا– التدقيق الإلزامي: هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على الوجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار) ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 20.

[2] خالد راغب الخطيب، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، عمان، 2006، ص 21.

[3] المرجع نفسه، ص 21.

ثانيا–التدقيق الاختياري: وذلك الذي يتم دون الزام قانوني بل بطلب من مجلس الادارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة[1].

الفرع الرابع: التدقيق من حيث الشمول و مدى مسؤولية في التنفيذ

أولا– التدقيق العادي: وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية، ومدى دلالتها النتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المدقق الفني حول ذلك، وغالبا ما يلجا المدقق إلى إتباع التدقيق الاختباري هنا، ويعتبر مسئولا بالطبع عن أي إهمال أو تقصير لممارسته لحذره المهني أي أدائه للعناية المعقولة المتوقعة من شخص عادي يزاول المهنة في نفس الأحوال والظروف القائمة في المشروع تحت التدقيق[2].

ثانيا–الفحص لغرض معين: ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال، ومن الأمثلة على الفحص لغرض معين فحص السجلات والدفاتر بهدف اكتشاف غش ما أو التعرف على أسباب الاختلاس معين، أو بغرض تحديد الشهرة في حال خروج شريك أو انضمام أخر أو لتحديد قيمة السهم في حالة الاندماج أو في حالة حساب تركة ما تشتمل على أسهم وغير ذلك[3].

ويجب أن لا يتبادر للأذهان أن هناك أي تعارض بين وجود تدقيق عادي ووجود الفحص لغرض معين لأن كلا منهما يهدف إلى غرض مختلف، كذلك يختلف الفحص عن التدقيق الجزئي لأن الفحص لا يشترط أن يكون الغرض خاص بنشاطات المشروع وبناء على طلب من ادارته بينما يتم التدقيق الجزئي، بناء على طلب الادارة المشروع كما يهدف عادة إلى تبين نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المستعملة بالمشروع، أما بالنسبة المسؤولية المدقق فقد رأينا أنه لا يعتبر مسئولا في التدقيق العادي اذا ما يثبت أنه قد مارس حذره المهني في قيامه بعمله وإعداد التقرير، أما في حالة الفحص فهو مسئول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذ الشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين فمسؤوليته الكبرى هنا عقدية[4].

---

[1] كمال الدين الدهوري ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 188.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 21..

[3] المرجع نفسه، ص 21.

[4] المرجع نفسه، ص 21.

المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

اهتمت الهيئات الدولية الخاصة بمعايير تدقيق الحسابات الدولية، بإعداد معايير ينبغي مراعاتها من قبل المؤسسات عند إعدادها لقوائمها المالية وهذا لخدمة المصلحة العامة بالدرجة الأولى، تسعى هذه الهيئات الى جعل المعايير الصادرة من قبلها مقبولا عاما ومعمولا بها على النطاق الدولي وكل ذلك من أجل توحيد ممارسات المهنة ووضع الضوابط التي على مراجعي الحسابات والمؤسسات في كل دول العالم الالتزام بها عند مراجعة البيانات المالية، وعلى هذا الأساس سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي :

- المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير الدولية للتدقيق الخارجي.
- المطلب الثاني : أهداف وأهمية المعايير الدولية للتدقيق الخارجي.
- المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة معايير الدولية للتدقيق الخارجي

لقد سمح استعداد العديد من الدول لتبني مدخل دولي للتدقيق الخارجي ببروز دور المنظمات والهيئات الدولية، والتي تهتم بإصدار معايير تنظيم وتطوير الأساليب ممارسة مهنة التدقيق الخارجي مما يساهم في دعم المهنيين وجعل مهامهم تستند على أسس وقواعد مقبولة عالميا، ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق الى مفهوم ونشأة المعايير الدولية للتدقيق الخاريج.

الفرع الأول: مفهوم معايير الدولية للتدقيق الخارجي

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة يعتبر شاملا متماثلا في جميع البلدان وهو إعطاء الرأي الصادق عن ما إذا كانت القوائم المالية مطابقة لحقيقة المركز المالي للمؤسسة أو لا، كل هذا وفقا لمعايير ومبادئ الدولة التي تقع فيها هذه المؤسسة، حيث أن هذه المعايير والمبادئ تختلف من دولة لأخرى.

فعملية المراجعة التي يتم إجراؤها طبقا لمعايير بلد أجنبي قد لا تضمن معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، فمعظم البلدان تعتبر عملية المراجعة الخارجية عملية إجبارية قانونية تتطلب من المراجع إتباع إجراءات مقررة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأي معين عن القوائم المالية[1].

ومما لا شك فيه أن الثروة الهائلة في نظم المعلومات، وفي مجال الاتصالات، أدت إلى تقليص رقعة العالم ليصبح "سوقا" استثماريا واحدا مما ألقي عبئا إضافيا على مهنة المحاسبة يتمثل في ضرورة توفير المعلومات المالية الكافية

[1] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010،ص 19.

والملائمة والموثوق فيها، لرجال الأعمال في الدول المختلفة، عن الشركاء والأسواق المالية العالمية التي يفضلون الاستثمارتها[1].

كل هذا قد خلف ضغطا متزايدة في العمل على توحيد معايير المحاسبة والمراجعة، فوجود معابر مختلفة تؤثر على قرارات مختلف الأطراف، اما في فهم أو ثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية، لذلك فان تحقيق التوحيد والتنسيق المعايير المحاسبة والمراجعة يقلل من هذه الضغوط وخفض من تكاليف المحاسبة والمراجعة للقوائم المالية لمختلف الشركاء حيث تحتوي معايير المراجعة الدولية على أهم الإرشادات التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية.

ويمكن تعريف معايير المراجعة الدولية على أنها: "قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"، وبالتالي فإن المعايير الدولية للمراجعة تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عالية الأداء الفعلي لممارسة المهنة عبر العالم[2].

كما يمكن تعريف معايير المراجعة الدولية على أنها[3]: "تمثل معايير تهدف إلى توفير التوافق، حيث أن تطبيقها من شأنه أن يعزز من معايير المراجعة المتفق عبر دول العالم، كما تتضمن المراجعة الدولية من حيث النظرية والتطبيق بالإضافة إلى أن تلك المعايير الدولية للمراجعة تمكن من إحداث تنسيق وانسجام للتقارير الدولية".

تشير أن معايير المراجعة الدولية تشبه معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما في أمريكا، وعلى الرغم من ذلك فهناك بعض الفروق بينهما، وعند ممارسة المراجع عملية مراجعة القوائم مالية تاريخية في أمريكا فإن المراجع ملتزم بتطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما في أمريكا، بالإضافة إلى ذلك فعليه أن يلتزم أو يحقق أي مطلب إضافي المعايير المراجعة الدولية[4].

حيث أصدرت لجنة معايير المراجعة الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تمهيدا أو مقدمة عن معايير المراجعة الدولية ورد كما ما يلي[5]:

- هدف إصدار المعايير الدولية للمراجعة هو تطوير مهنة محاسبة دولية ومترا بطلة إستنادا إلى قواعد منسقة.

[1] محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص 94.

[2] أمين عبد الله خالد، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 95.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 41.

[4] خاتم محمد الششني، **أساسيات المراجعة، مدخل معاصر**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص ص 84-85.

[5] محمد السيد ناغي، **المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التطبيق**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، 2000، ص ص 71-72.

- تدرك اللجنة أن الأنظمة الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنة في كل بلد بدرجة مختلفة .
- تؤثر على الممارسة المهنية في عمليات المراجعة.
- تحاول اللجنة أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير المراجعة المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة التحقيق القبول الدولي لهذه المعايير.
- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عتاد كل تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية للمراجعة
- يتسع مجال تطبيق معايير المراجعة الدولية بحيث يشمل كل مراجعة أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات المالية لأي وحدة بغض النظر عن حجمها وشدتها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الالتزام بحمده المعايير كلما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مراجعي الحسابات، ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به.
- تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية على نفقتها مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنجليزي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

من خلال ما سبق نلاحظ أن معايير المراجعة الدولية تتميز بعض الخصائص تجعلها تفرض على مراجعي الحسابات سلك طريق معين يلزم جميع مراجعي الحسابات بإتباعه، وذلك لدوافع الاتساق الدولي الإجراءات المراجعة، يمكننا أن نوجز بعض خصائص معايير المراجعة الدولي في التقاط التالية[1]:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المراجعين، وأن لكل ذلك ميزة وتتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عناء إتمام عملية المراجعة.
- استخدام لفظ إرشادات مراجعة دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم لتسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولة المهنة عند الحاجة إليها.

[1] محمد الأمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص ص 76-77.

الفرع الثاني: نشأة معايير المراجعة الدولية

كانت نشأة المنشأت الدولية لغرض وضع القواعد المحاسبية الدولية لتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة دوليا، ووضع القواعد العلمية والعملية للمراجعة الدولية، وإعداد معايير دولية لتنظيم مزاولة هذه المهنة عبر العالم لتزيد معها ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وبذلك فإن وجود معايير دولية للمراجعة سوف توفر الحصول على تلك العوائد التي تنبع من وجود معايير دولية للمحاسبة عن طريق تزويد المستخدم تأكيدا كبيرا بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها والالتزام بها[1].

وكغيره من التنظيمات المهنية، وباعتباره الهيئة العليا لمراجعة الحسابات أقر الاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من الإرشادات تحت مسمى معايير المراجعة الدولية "ISA"، كان الهدف من ورائها إعطاء صيغة دولية للمراجعة والعمل على رفع مستوى الأداء، وكان تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة لتزايد الاهتمام معايير المحاسبة والمراجعة، حيث أسس بتاريخ 07-10-1977 بموجب اتفاقية بين (63) منظمة محاسبية في (49) دولة، وقاد جاء في الفقرة الثانية من الدستور أن هدف الاتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة في إطار قواعد متناسقة[2].

وقد إنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للمراجعة " International Auditing Practices Committee"، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى (27) معيار سنة (1988)، وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للمراجعة باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ودورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الامكان[3].

[1] سهام محمد السويدي،مرجع سابق، ص 18.

[2] محمد السيد ناغي، مرجع سابق، ص 67.

[3] حازم هاشم الألوسي، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003، ص 99.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية

هناك العديد من الأبحاث والدراسات التي تتم بمجال المحاسبة والمراجعة، وقد استهدفت تلك البحوث الشرح المبسط لمعايير المراجعة الدولية والتفسيرات المناسبة لها، وكذا التغلب على المشاكل التي تواجه المعايير الدولية في التطبيق عند الالتزام بماء لذلك وجب تعميق هذه الدراسة بالتعريج على أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة هذه الأهمية يجب أن تكون ذات تفع لجميع الأطراف المهتمة بمهني المحاسبة والمراجعة[1].

حيث أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات (كما أشرنا سابقا) يعد من بين أهم الأسباب في تدويل عملية المراجعة، مما أدت إلى الاهتمام أكثر بإصدارات تسعى إلى ترشيد عمل مراجع الحسابات، سواء عند مراجعة البيانات المالية أو عند التقرير عليها، ذلك كله من أجل تخفيف المشاكل الناجمة عن اختلاف السياسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، من حيث مصداقية القوائم المالية وكذا قابليتها للمقارنة[2].

لذلك فإن ميزة معايير المراجعة الدولية على أنها عمومية وذات شمولية لها فوائد عدة، حيث أن معايير المراجعة الدولية تصدر عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم لهذا فهي تلقى قبولا عاما على الصعيد الدولي.

بمعنى أن معايير المراجعة الدولية في إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة، ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها من جهة أخرى، لكن يجب النظر إلى صعوبات تعترض وضع الدول المعايير وطنية وإلزامية تطبيقها، خاصة في ظل العولمة الحالية والانفتاح الاقتصادي، لذلك فهناك عدة مشاكل تواجه الدول عند وضع معايير وطنية سواء من حيث إلزامية المراجعين بالتقيد بها، أو من حيث القبول العام لهذه المعايير، يمكن إيجاز هذه المشاكل في النقاط التالية[3]:

- دول العالم لا تعرف المعايير الوطنية للبلدان الأخرى، وبالتالي لن تقوم باعتبارها للأغراض الدولية، كما أن المعايير الخاصة لن تقبل في العلاقات التجارية، وإنما المقبولة في المعايير الدولية المتعارف عليها.
- حتى ولو كانت المعايير المحلية متطورة، فلن تلقي القبول والاعتراف الذي تلقاه المعايير الدولية.
- إن عملية وضع معايير محلية تحتاج إلى أموال طائلة وجهود كبيرة لا داعي لها، خاصة وأن هناك جهة معتمدة دوليا تقوم بوضع وإصدار معايير ذات جودة عالية، وتكون هذه المعايير كحد أقصى، بحيث يمكن إضافة الصيغة الوطنية استجابة للأغراض القانونية أو الاجتماعية أو البيئة الاقتصادية الخاصة.

[1] محمد السيد ناغي، مرجع سابق، ص 70-71.

[2] حازم هاشم الألوسي، **مرجع سابق**،، ص 101.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002، ص 156.

- إن المعايير التي تصدر عن اللجنة الدولية ليس لها خصوصية، وهي منطقية تناسب كل دول العالم، وقد شارك في إعدادها وصياغتها المجتمع الدولي، أما إذا كان المطلوب إصدار معايير محلية، فيجب أن ينحصر ذلك في المعايير ذات الصيغة المحلية الدولية مثل الزكاة والمضاربة والمراجعة والمشاركة في البنوك الإسلامية.
- ان صياغة المعايير الوطنية تتم من خلال اجراء مقارنات بين المعايير في بعض دول العالم المتقدمة، في حين أن المعايير الدولية تأخذ في الاعتبار ما هو موجود في جميع الدول، وتأتي نتيجة الدراسات المتعمقة من كافة الدول والهيئات والجهات الحكومية والجمعيات والمجتمعات والبورصات في مختلف أنحاء العالم، فهي بذلك أشمل وأكمل من المعايير المحلية.
- إن عملية صياغة المعايير المحلية تتطلب إجراءات وشروط قد لا تتوافر في كثير من الدول مثل: وجود جمعيات ومعاهد ذات خبرة عالية في حال كل من المحاسبة والمراجعة، ووجود هيئات وبورصة ذات خبرات في تلك الحالات، ووجود مؤسسات ذات اختصاص في وضع المعايير، بينما تقوم اللجنة الدولية بإصدار.

لذلك فإن أهمية معايير المراجعة تظهر من خلال أهمية وحتمية وظيفة المراجعة والتي تحدق إلى إبداء المراجع رأيه عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وهذا بدوره يضفي مزيد من الثقة عن القوائم المالية المنشورة، والمراجع عند إبداء رأيه يجب أن يعتمد على مجموعة من المعايير، ولذا يجب أن تكون هذه المعايير واضحة وتحظى بالقبول العام لدى ممارسي المهنة حتى يتسنى لهم تطبيقها بما يكفل ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة محليا وعالميا، فالمعايير توضح لمستخدمي القوائم المالية الكيفية التي تتم بها عملية المراجعة والمسؤولية المهنية التي يتحملها المراجع الذي قام بعملية المراجعة[1].

حيث يمكن إرجاع الاعتبارات التي تجعل من معايير المراجعة الدولية ذات أهمية كبيرة إلى[2]:

- إلى معايير المراجعة الدولية تعتبر بمثابة مكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع معايير المراجعة الدولية التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية.
- إن التغيرات على العولمة، وتحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير المراجعة، وستكون معايير المراجعة الدولية في الأساس في هذا التوحيد.
- إن معايير المراجعة الدولية أكثر تجانسا بين الدول مقارنة مع غيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها .

[1] عبد الله أحمد عمر بامسوس، **معايير التدقيق الدولية امكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية**، متاح على الموقع www.yenien.uic، تم الاطلاع عليه يوم 08-05-2020.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص77.

كما يعتبر بعض الباحثين أن الاعتبارات التالية في الأساس في تطبيق معايير المراجعة الدولية وإلزاميتها ووضعها محل التطبيق[1]:

- وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع، وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.
- إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها.
- إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.
- إن وجود معايير دولية المراجعة، سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.
- إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بما كان للبلاد التي في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للمراجعة، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها.
- إن عملية المراجعة الفعالة والتي تتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة التي تنتج التقارير المالية والأطراف الخارجية التي تستخدم تلك التقارير)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات متعددة الجنسيات حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو التنظيم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية .. الخ، لذلك فإن معايير المراجعة الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 280-281.

المطلب لثالث: معايير التدقيق الخارجي

تُستخدم معايير التدقيق في جميع المؤسّسات والمنشآت، حيث إنّها تعبّر عن المعايير المحاسبيّة التي يجب الالتزام بها في تأدية مهنة المحاسبة، وتوضع هذه المعايير لتوفير مستوى مناسب من الأداء الوظيفيّ والمهنيّ يساهم في ضبط العمل، وفي هذا المقال سوف نتحدّث عن مصدر معايير التدقيق الدوليّة، وأهمّيتها، وصفاتها العامة، بالإضافة إلى أنواع هذه المعايير.

الفرع الأول : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق، آن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة من قبل الجمهور و بالتالي الثقة بالبيانات المالية هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبون القانونيون لأجل الايفاء بالالتزاماتهم .

المعايير التي ستقوم بتعدادها وشرحها هي المعايير الموضوعة من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين علما أن معظم الأقطار العربية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتي ستقوم بتعدادها لاحقا و يجب تنويه هنا أن جميع ان لم يكن معظم المعايير البريطانية مطابقة لمعايير التدقيق الدولية وتتقسم هذه المعايير الى ثلاث مجموعات رئيسية:

- **المجموعة الأولى**: المعايير العامة.
- **المجموعة الثانية** : المعايير الميدانية.
- **المجموعة الثالثة**: معايير التقرير[1].

أولا– المعايير العامة: وهي معايير تخص شخص المدقق و متعلقة بتأهيل المدقق وتوعية عمله وهي[2]:

1–التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات.

هذا المعيار يعترف من أن شخص مهما كان مؤهلا وكفؤا في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وان هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من اصدار الحكم الموضوعي .

[1] هادي التميمي، مرجع سابق،ص 30.

[2] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وأليات التطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 49.

2- بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية .

رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح بغير ذي قسمة اذا لم يكن مستقلا فعليا وظاهريا، الاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات وفي حالة الشك باستقلالية المدقق فان ثقة الجمهور ستنخفض نتيجة ذلك .

3- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التدقيق وعند تحضير التقرير.

هذا المعيار يتطلب من المدقق المستقل انجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات التدقيق وعند تحضير التقرير، العناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل النتائج المساعدون الذين قاموا بالعمل التدقيقي، العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين، عليه أن يكون مؤهلا ويملك المتطلبات المهنية أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الاستشاري والمهندس وما شابه ذلك .

ثانيا- المعايير الميدانية: وهي المعايير المتعلقة بعملية التدقيق والإجراءات التي عليه انجازها وتشمل[1]:

1- يجب وضع خطة وافية للعمل والإشراف بشكل كاف على أعمال المساعدين يوضح هذا المعيار أهمية تخطيط عمل المراجعة عن طريق وضع خطة وبرنامج للمراجعة يوضح كيفية تنفيذ مهمة المراجعة وتوزيع الوقت المناسب لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتخصيص المساعدين بالمكتب على الأعمال المختلفة، كما يبرز أهمية تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بصورة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه. ولقد ازدادت أهمية تخطيط برنامج المراجعة في الوقت الحاضر كنتيجة لتزايد الاعتماد على الرقابة الداخلية والتوسع في استخدام طرق المعاينة الإحصائية والتطور في نظم تشغيل البيانات.

2-يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المتبع كأساس لتقرير مدى الاعتماد عليه وبالتالي تحديد كمية الاختبارات التي تقتصر عليها اجراءات المراجعة.

تنبع أهمية معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التحديد حجم أساسيات، المراجعة اختبارات المراجعة إلى تطور المراجعة في الفترات الأخيرة بحيث أصبحت تعتمد على أسلوب المعاينة بدلا من الفحص الشامل لجميع العمليات، ومن ثم فإن تحديد العينة يعتمد بصورة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق، وكلما زادت كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية كان ذلك سببا التخفيض حجم الاختبارات الضرورية لإبداء الرأي عن سلامة وصدق القوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

- يجب الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن الرأي في القوائم المالية موضع الفحص.

[1] أحمد عبد المولي الصباغ، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص ص 54-55.

- تبرز أهمية معبار الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات لاستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية من أن المراجعة كأحد الفروع المتخصصة للمعرفة تعتمد على القرية والبرهان الإصدار حكم على مدى سلامة البيانات وبالتالي من الضروري على المراجع الخارجي الحصول على قرائن وأدلة كافية ومقنعة، والكفاية تعود على كمية وتنوع الأدلة بينما الإقناع يعلى التوعية والجودة ومدى الوثوق فيها.

ثالثا– معايير إعداد تقرير: تبين التوجيهات المعينة التحضير تقرير المدقق و تشمل[1]:

1- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف إليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات).

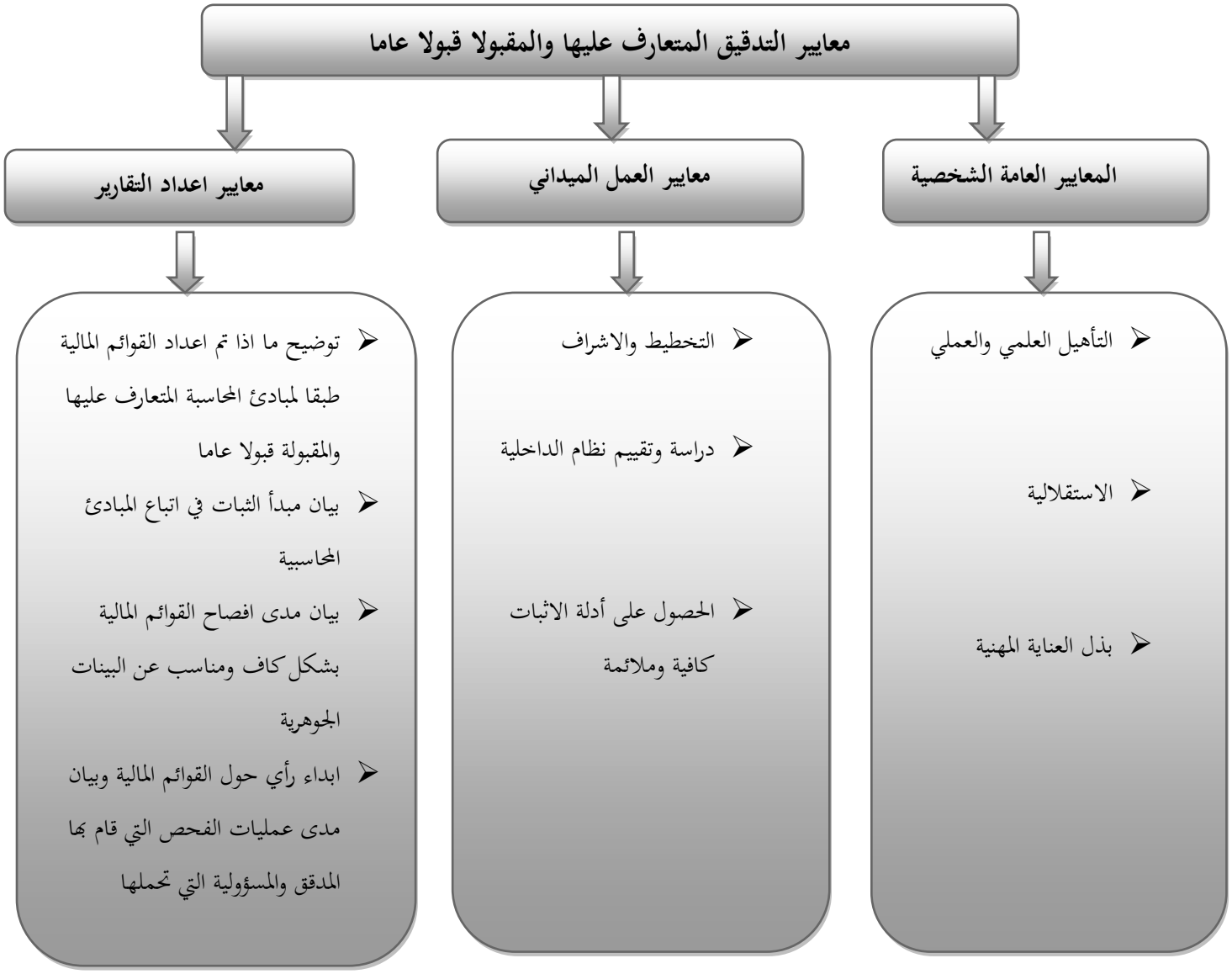
2- تعتبر الإيضاحات و المعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية لا إذا ذكر خلافا لذلك من قبل المدقق.

3- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل من جميع جوانبها المادية أو إعطاء رأي متحفظ أو رأي مخالف سالب أو عدم إعطاء الرأي في حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

والشكل التالي يلخص محتوى معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها:

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 32.

الشكل رقم 02: معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها



المصدر: توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهدى أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص 51-53.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي الدولية

سيتم التداول في هذا المبحث أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها وخصائصها كذلك ستحاول معرفة أساليب تلقيها، قد تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق وقد وصل عددها حتى نهاية فبراير سنة 1989 إلى 27 معيارا، فيما يلي بيان لها[1].

المجموعة الأولى: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

خصص لهذه المجموعة المعايير من 200 إلى 299، وهي تشمل على الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة، وفقا لمعايير المراجعة الدولية، والموافقة على شروط التكليف بخدمات المراجعة، وكذا رقابة الجودة المراجعة البيانات المالية ووثائق المراجعة، وكذا مسؤولية مراجع الحسابات المتعلقة بعمليات الاحتيال عند مراجعة البيانات المالية ومراعاة القوانين والأنظمة عتاد مراجعة البيانات المالية، الاتصال مع أولائك المكلفين بالحكومة وأيضا الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة وهي:

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات.
- كتاب تكليف مدقق الحسابات .
- المبادئ الأساسية في التدقيق[2].

المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

وتشمل على المعايير من 300 إلى 499 وتضم 6 معايير دولية وفي التخطيط لمراجعة البيانات المالية وتحديد مخاطر وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري، من خلال فهم المنشأة وبيئتها وكذا الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة واستجابة المراجعة للمخاطر المقيمة، وأيضا اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية، وتقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية المراجعة وهي :

- التخطيط.
- الاعتماد على عمل مدقق أخر.
- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط المرتبطة به.
- رقابة الجودة في أعمال التدقيق[3].

[1] أمين مازون، مرجع سابق، ص 72.

[2] بن جبور سهيلة، مرجع سابق، ص 39.

[3] منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين**، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2013، ص 34.

المجموعة الثالثة: أدلة المراجعة

وتحتوي هذه المجموعة على 11 معيار تتعلق بالقواعد والإرشادات التي تتعلق بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها عند مراجعة القوائم المالية، والإجراءات اللازمة الحصول عليها، والاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار بالنسبة لبعض البنود المهمة، كالمخزون والمادتين، والاستثمارات طويلة الأجل والمعلومات الخاصة بقطاعات المنشأة والدعاوي الفضائية، وتوفر هذه المجموعة أيضا القواعد والإرشادات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية عندما يتم مراجعة القوائم المالية للمرة الأولى، أو عندما تكون القوائم المالية الخاصة بالسنة السابقة قد تم مراجعتها معرفة مراجع آخر، وكذلك القواعد والإرشادات المتعلقة باستخدام الأساليب التحليلية وأسلوب العينات خلال مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى القواعد الخاصة بمراجعة التقديرات المحاسبية، كما تقدم هذه المجموعة القواعد والإرشادات المتعلقة بمسؤوليات المراجع عن مراجعة العمليات مع الأطراف وهي:

- أدلة الإثبات في التدقيق.
- التوثيق.
- الاعتماد على المدقق الداخلي.
- الغش والخطأ[1].

المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين

وتضم هذه المجموعة ثلاث معايير من 600 إلى 699 وتتكون من القواعد والإرشادات التي على المراجع إتباعها عند استخدامها لعمل مراجعي العنصر وكذا استخدام العمل المراجعين الداخليين وكذا مراجع خبير وهي :

- الاستفادة من عمل مدقق أخر.
- مراعات المدقق الداخلي.
- استخدام مدقق خبير[2].

المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير المراجعة

وتضم هذه المجموعة خمس معايير من 700 إلى 799 وتشمل على إعداد مراجع الحسابات التقارير حول البيانات المالية، والتعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل ومسؤولية مراجع الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

[1] رشيدة خالدي، **دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2016، ص 39.

[2] المرجع نفسه، ص 39.

المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة

وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير أولها الاعتبارات الخاصة بعمليات مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا لإطار الأهداف الخاصة، وثانيها الاعتبارات الخاصة بعملية مراجعة بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات، أو بنود خالدة في بيان مالي، وأخيرا عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة، وهي:

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق.
- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة.
- فحص المعلومات المالية المتوقعة [1].

وصدرت المعايير في اصدرات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبية، سوف نحاول التطرق اليها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): معايير دولية للتدقيق الخارجي

الرقم	اسم المعيار
	المجموعة الأولى: معايير المبادئ العامة والمسؤوليات
200	الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	رقابة الجودة الأعمال التدقيق
220	شروط التكليف بالتدقيق
230	التوثيق
240	الاحتيال والخطأ
250	مراعات القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
265	الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة
	المجموعة الثانية: معايير تقدير المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

[1] حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 99.

400	تحديد المخاطر والرقابة الداخلية
401	المراجعة في بيئة نظم المعلومات الالكترونية
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي تستعمل مؤسسات خدمية
405	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
	المجموعة الثالثة: معايير الاثبات في التدقيق
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	عمليات التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية
520	الاجراءات التحليلية
530	عينات التدقيق واجراءات الاختبارات
540	تدقيق التقديرات المحاسبية
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	المنشأة المستمرة
580	الاقرارات الخطية
	المجموعة الرابعة: معايير استخدام عمل الأخرين
600	الاستفادة من عمل مدقق أخر
610	مراعات المدقق الداخلي
620	استخدام مدقق خبير
	المجموعة الخامسة: انتهاء عملية التدقيق والتقرير عنه
700	يكون رأي اعداد تقارير حول البيانات المالية
705	التعديلات على رأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
710	المعلومات المقارنة–الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
720	مسؤوليات المدقق حول البيانات المالية المدققة

800	عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطراف لأغراض خاصة
805	عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة
810	عمليات اعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لاصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33(02)، 2018، ص 09

يبين الجدول أن لجنة IAASB تساهم في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي المالي في العالم من خلال جملة من الإصدارات تلخصها في الأتي:

- إصدارات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في تدقيق القوائم المالية التاريخية.
- إصدارات تطبيق معاير عمليات التدقيق الدولية الفحص في فحص القوائم المالية التاريخية.
- إصدارات تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية (ISAE) في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق المالية المسابقة به.
- إصدارات تطبيق المعايير الدولية بشأن الخادمات ذات العلاقة (ISRS) في عمليات الجمع والعمليات التي تجري التطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخادمات خادم التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي .

وبالتالي التسمية الأصح و الأشمل هذه المعايير في المعايير الدولية للتدقيق، الفحص، التأكيد والخدمات ذات العلاقة ولكن اختصار فقط تسمى معايير التدقيق الدولية[1].

[1] هامل عبد المالك، **واقع وأفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر**، لم يذكر اسم المجلة والعدد، المدرسة العليا للتجارة، 2018، ص 19.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل ثم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق الخارجي كان ناتجا لطور المشاط الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست المؤسسات بسبب الانفصال بين الإدارة والملاك وقد انتقل مضمونه من اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة.

ونظرا لضعف الهيئات والمنظمات في الدول النامية في ضوء الموارد الاقتصادية فقد وفرت معايير التدقيق الدولية الجهد وتكلفة إنشاء معايير التدقيق المحلية وذلك بتبنيها سواء بشكل كلي أو جزئي.

الفصل الثاني :
مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تمهيد:

إن وجود إطار مرجعي لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر يوفر أساسا يعتمد عليه المدقق في عملية التدقيق، والجزائر تفضل أن يكون هذا الإطار عبارة عن مجموعة من التشريعات، حيث أن هذه الأخيرة تشهد تغيير بين الفترة والأخرى والذي ينعكس بدوره على تغيير تنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، والمشرع الجزائري يخصص العديد من القوانين والمراسيم لتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، فمنها ما يحدد الشروط والمؤهلات التي تسمح لشخص مزاولة المهنة، ومنها ما يوضع له المنهجية التي يتبعها، ومنها ما يلزمه بتقديم تقرير حول مصداقية الحسابات محل التدقيق.

ويعتبر القانون 10-01 نقطة تغيير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من جهة، وكذا في تغيير بعض أحكام التي يخضع لها ممارس المهنة، إذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة، وعليه أن يتبع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلف بها، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق، وهذا الفصل يتطرق إلى التطور التاريخي لهذه المهنة في الجزائر منذ الاستقلال والأهداف تتعلق بالموضوع محل الدراسة يحاول هذا الفصل تناول الأهم ما جاءت به التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر حسب التوجه الدولي لممارسة هذه المهنة، وذلك من خلال تحليل أهم ما جاءت به أحكام ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى شروط ممارسة المهنة بشكليها، وكذلك الهيئات المشرفة على التدقيق ومعايير التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر

ان الحاجة لمهنة المراجعة لم تقتصر على بعض الدول فقط بل كانت محا اهتمام معظمها، والجزائر حالها حال باقي الدول شهدت مهنة المراجعة بها عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي يشهدها البلد، وكان للإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري أثرا واضحا على تطور مهنة التدقيق الخارجي نظرا للعلاقة التكاملية التي تربط المحاسبة والتدقيق.

المطلب الأول: التطور التارخي لمهنة المراجعة في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تغيرات، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مرت بها من خلال التطرق للتشريعات والأنظمة الصادرة أثناء كل فترة.

الفرع الأول: الفترة من 1969 إلى 1979 :

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر سنة 1969، حسب ما أشار إليه الأمر 69-107 المؤرخ في 31-12- 1969[1] المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها، حيث نصت هذه المادة على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعين مدققي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.

وعليه يمكن القول أن الوزير المكلف بالتخطيط هو الذي يعين المراجع بهدف مراقبة المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية الاقتصادية بغرض التأكد من مصداقية الحسابات وتحديد الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يمكن من ضمان حقوق الدولة فيها. كما حدد المرسوم 70-173المؤرخ في 16-11-1973 مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة الموظف الدولة التاليين :

- المراقبين العامين المالية.
- مراقبوا المالية.
- مفتشوا المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، المؤرخة في 30-12-1969، ص 1802.

كما أوكلت للمدققين المهام التالية[1]:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير المؤسسة.
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.
- بناء على ما سبق نستنتج أنه تم تكليف المدققين بمجموعة من المهام تمثل أهمها في مراقبة إنجاز العمليات، متابعة إعداد الحسابات و القوائم المالية و مراجعة مصداقية الجرد.

في سنة 1975 تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) بمرسوم رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 المتضمن تنظيم الحاسب والخبير المحاسب، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة 09)، وشروط ممارسة المهنة في المواد من (المادة 12 إلى غاية المادة 13)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21)، وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60)[2]، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة .

ما يمكن قوله خلال هذه الفترة أن مهنة تدقيق الحسابات عرفت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة واضحة لتكوين مدقق الحسابات، وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة. سيتم ذكر أهم النقائص التي عرفتها المهنة خلال هذه الفترة فيما يلي[3]:

- غياب الاستمرارية في تدقيق الحسابات، بسبب نقص الإمكانيات النسبة كبيرة من المؤسسات الواجب تدقيقها.
- عدم توفر الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة.

---

[1] الأزهر عزة، **واقع ممارسة المراجعة بالجزائر**، مجلة الدرسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

[2] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الاصلاحيات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 07.

[3] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص ص 110-111.

- امتداد المرسوم 70-173 للمجالات التي يشملها مراجعة الحسابات والتي عادة ما تتضمن مهام متناقضة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دوليا.
- مدة عهدة المراجع غير محددة.

الفرع الثاني:الفترة من 1980 إلى 1989

أدت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 [1]المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المناسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ". هذا القانون الذي ألغي صراحة المادة 39 من الأمر79-107 من قانون المالية لسنة 1970 ، وضمنيا المرسوم 70-173 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكون وضعها القانوني.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مراجع الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانونين حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني فيما يتعلق ب[2]:

- شروط التعيين.
- المهام والواجبات.
- المسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمراجعي الحسابات.

واستمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية لسنة 1985، حيث تنص مادة 196 منه على أنه "يتم تعيين مراجعي للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية لحصص من رأسمالها الاجتماعي".

في سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12-01- 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للمراجعة بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك[3].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43، المؤرخة في 01-03-1980، ص 1507.

[2] بن نعمة سليمة، **النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018، ص 71.

[3] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص 113.

كما أوجب هذا القانون ضرورة تواجد المراجعة الداخلي بمختلف المؤسسات العمومية، وركز على أهمية تعدد أشكال المراجعة حيث أولى خصوصية للقانون الأساسي للمدققين واشترط[1]:

- مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين.
- التفرقة بين التدقيق القانوني وتقييم التسيير.

إن هذا القانون حرر المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي.

حيث يلزم هذا الشكل من التنظيم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجي بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[2].

تنص المادة 40 منه على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط تسييرها بصفة دائمة"[3].

الفرع الثالث: الفترة من 1990 إلى 2010.

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية:

- القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[4].

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

---

[1] خليفة أحمد، حسين منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14، ديسمبر 2011، ص 07.

[2] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص 21.

[3] Faiz saidj, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne**, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemis miliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014, P22.

[4] الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤلاخة في 01-05-1991، ص 651.

- القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقلب بيانات الأتعاب[1].
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15-04-1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية الخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وللمحاسبين المعتمدين[2].
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 ثم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية والذي يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 130-11-1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12- 1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.
- القرار المؤرخ في 28-03-1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3].
- المقرر المؤرخ في 24-03-1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد التي حددها اللجنة الخاصة[4].
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06- 2006 حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حيث تنص المادة 05 على

---

[1] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998، ص 03.

[2] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مرجع سابق، ص 08.

[3] عمورة جمال، **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2001، ص ص 06-07.

[4] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مرجع سابق، ص 04.

أنه: " تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختبار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها "[1].

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 04-06-2006 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع[2].
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-08-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر.
- المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق المحاسبة[3].

الفرع الرابع: من 2010 الى 2020

خلال هذه الفترة تمت اعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى الوزارة المالية وتتميز بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي يهدف الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[4].

وقد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية التنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار و توضيح الصلاحيات و المتمثلة في[5]:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 و المتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تهم مهنة المحاسبية في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، المؤرخة في 04-06-2006، ص 11.

[2] محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 02.

[3] سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2017، ص 163.

[4] المرجع نفسه، ص 163.

[5] حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية الجزائرية في ظل الاصلاح النظام المحاسبي**، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-05-2013.

للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 و المتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.
- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني، والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المناسب.
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 2018، منها ما حد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق، تتم معالجتها في المبحث الثاني.

الجدول رقم (03): يوضح التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

النص القانوني	تاريخ الاصدار	التسمية	المحتوى
المرسوم 107-69	1969-12-31	قانون المالية 1970	تناول مهمة التدقيق لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا المرسوم أن يقوم الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مراجعين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري أو الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل أصولها وخصومها
الأمر 71-82	1971-12-29	تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي	نظمت مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب الأمر رقم 71-82 من خلال تنظيم مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة الى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في اعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد
المرسوم رقم	1973-11-16	مهام وواجبات مدقق	حيث اعتبر مراجع الحسابات مراقب دائم لتسيير

173-70		الحسابات	المؤسسات العمومية وحول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العاميين للمالية، مراقبوا المالية، مفتشوا المالية، الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية والملاحظ لحد الآن أن محافظ الحسابات ما هو إلا موظف لدى الدولة
القانون 80-05	1980-03-01	المراقبة من طرف مجلس المحاسبة	ارساء آليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الوطنية من خلال انشاء مجلس المحاسبة وإعطائه أحقيت رقابة والتأكد من صحة ونزاهة الحسابات التي تتضمن العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة
القانون 91-08	1991-04-27	مهنة خبير محاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد	أول قانون معني بمهنة التدقيق بصفة مباشرة، أعلن عن ميلاد المصف الوطني للخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، محاسب المعتمد، وهو هيئة مستقلة مما يعني فتح هذه الوظيفة لكل من تتوفر فيهم الشروط وليس فقط المراقبين التابعين للوزارة الوصية، وبالتالي تحقق أهم شرط في الممارسة المهنية الوظيفية المراجعة وهو شرط الاستقلالية
قرار 103-02-24	1994-02-02	مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين	قرار بأمر من وزير الاقتصاد يضم توصيات لمحافظي الحسابات، من أهمها ضرورة تطوير المهنة وتماشيها مع المستجدات الجديدة كتقنيات المحاسبية الجديدة، معايير المراجعة الدولية .. الخ.
المرسوم التنفيذي 20-92	1992-01-13	أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة	انشاء لمجلس نقابة وطنية يهتم بشؤون المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حيث يسعى الى ضمان حقوقهم وتحقيق مطالب أخرى مختلفة.
المرسوم التنفيذي 136-96	1996-04-15	المجلس الوطني للمحاسبة	يتضمن القانون قواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين المسجلين في مجلس النقابة الوطنية
المرسوم التنفيذي 318-96	1996-09-25	تعيين محافظ الحسابات	انشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هسئة استشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة، هذا المجلس جد مهم للمراجع ولمحافظ الحسابات بحكم العلاقة بين المهنتين.
مرسوم تنفيذي 431-96	1996-11-30	تعديل المرسوم 20-92	يتضمن هذا القانون كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا مؤسسات

			العمومية الغير المستقلة.
مرسوم تنفيذي 97-485	1997-12-01	شهادات ممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	جاء هذا المرسوم ليعيد ويتمم المرسوم 92-20 والمتعلق بمجلس النقابة الوطنية ومن أهم الاضافات تلك المتعلقة باضافة عضو في النقابة يمثل وزارة المالية
قرار من وزارة المالية	1998-03-28	شروط الخبرة والموافقة	قار صادر في الجريدة الرسمية 30 بتاريخ 13-05-1998 الصفحة السادسة، يتضمن كيفيات نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تسمح بممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد
قرار من وزارة المالية	1999-03-24		قرار صادر في الجريدة الرسمية 32 بتاريخ 02-05-1999 الصفحة الرابعة، يتضمن شروط الخبرة المهنية للمارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، ويتضمن الموافقة على الشهادات
قانون 10-01	2010-06-29	شروط وكيفية الممارسة المهنية	بموجب هذا القانون تم تفكيك المنظمة الوحيدة التي تنشط في هذا القطاع وأعيدة الهيكلة على النحو التالي: مصف الوطني للخبراء المحاسبيين وغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية. مكن هذا القانون من اعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08، حيث أصبح منح الاعتماد ممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول الى وزير المالية، التكفل بالتكوين الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابع للوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبيين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني بصدور هذا القانون أصبح من الممكن ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر عن طريق تكوين شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، بشرط أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية
مرسوم تنفيذي 11-32	2011-01-27	تعيين محافظ الحسابات	بين هذا المرسوم كالجوانب الواجب علمها عند تعيين محافظ حسابات بواسطة دفتر شروط

قرار رقم 30	2013-06-24	معايير اعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات	قرار صادر من وزارة المالية يحدد مجموعة من معايير لإعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات، كما يبين محتوى ومضمون كل تقرير وفقا لمختلف أنواع التقارير والتي ذكرها القرار بالتفصيل في ملحقه، من بين أهم أنواع التقارير: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، تقرير حول الاتفاقيات حول الاجراءات الرقابة الداخلية، تقرير حول استمرارية الاستغلال ... الخ
مقرر 02	2016-02-04	معايير التدقيق الجزائرية	هذا المقرر صدر من المجلس الوطني للمحاسبة، يحتوي على بعض المعايير التدقيق الجزائرية والتي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية
مقرر 150		معايير التدقيق الجزائرية	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر أخر يحتوي على أربعة معايير التدقيق جزائرية
مقرر 23	2017-03-15	معايير التدقيق الجزائرية	أصدر مجلس الوطني للمحاسبة مقرر أخر يحتوي على أربعة معايير التدقيق جزائرية
قرار وزاري مشترك	2017-03-07	معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق	صدر في الجريدة الرسمية 45 بتاريخ 30-07-2017 هذا القرار الوزاري المشترك حيث يقترح طريقة جديدة لتكوين ومنح الاعتماد عن طريق معهد متخصص لمهنة المحاسبة والمراجعة
مقرر 77	24 سبتمبر 2018	معايير التدقيق الجزائرية	أصدر مجلس الوطني للمحاسبة مقرر أخر يحتوي على أربعة معايير التدقيق

المصدر: هامل عبد المالك، واقع وأفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، لم يذكر المجلة والعدد، المدرسة العليا للتجارة، 2018، ص 03

المطلب الثاني: ممارسة مهنة محافظ الحسابات

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض كل ما يتعلق بمفهوم محافظة الحسابات حسب القانون 10-01 المنظم للمهنة مع عرض شروط ومهام ممارسة المهنة.

الفرع الأول: الأحكام العامة حول محافظ الحسابات

سوف نتطرق من خلال هذا الفرع الى محافظ الحسابات من تعريفه، شروط التي يجب التوفر فيه وكيفية تعيينه.

أولا-تعريف محافظ الحسابات: "يعتبر محافظ الحسابات شخص يقوم بمراجعة حسابات الشركات لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للشركة من خلال إعطاء رأي في محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، حيث يقدم هذا الرأي في شكل تقرير، ولابد من الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات ومهارات معينة، وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة وتجاه جهات أخرى أيضا"[1].

يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي:" يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه " : الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"[3].

كما جاء في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 ما يلي : "تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف

---

[1] رفيف خديجة، **مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل اصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البيدة 02، 2018، ص 126.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، السنة 47، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ص 07.

[3] بن عمارة كهينة، **المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013، ص 95 .

الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها"[1].

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات، وعليه نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة ويقوم بفحص ومراقبة حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، من ثم يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

إن مهنة محافظة الحسابات ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور، وعلى أساس ذلك يكون متوقعا من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصداقية لهذه المهنة من ناحية، ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى بما فيها مهنة مراجعة الحسابات وما تتركه من أثر ايجابي على المستفيدين من خدماتها[2].

ثانيا– الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات: حسب المادة 08 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات الشروط التالية[3]:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من نفس القانون.

وتتسم عملية المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات بالانتظام لأنها تتم وفق عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي مع قدر من المرونة، وتتكون هذه العملية عموما من أربعة مراحل هي: مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة، مرحلة بلورة النتائج وإعداد التقرير وعرضه.

---

[1] بهلولي نور الهدى، **دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة الابداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، جامعة برج بوعريريج، 2019، ص 367.

[2] محمد ابراهيم النوايسة، **العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات**، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006، ص 390.

[3] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 08، ص05.

وتعتبر محافظة الحسابات أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مصلحة الشركة من جهة، ومن جهة أخرى مصلحة المساهمين الذين لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها أو لعدم توفر الوقت لديهم لممارستها، كما أن محافظة الحسابات أصبحت وسيلة لحماية الأقلية من المساهمين ضد تعسف الأغلبية في استعمال حقوقها.

ثالثا– إجراءات تعيين محافظ الحسابات: تقوم الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا بتعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات حيث يتم اختياره مرة كل 3 سنوات مع التجديد مرة واحدة فقط، ويجب على مجلس الإدارة أو الكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات[1].

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات على ترخيص مكتوب من الشركة لتمكينه من القيام بالمهمة، ويسمح له بالإطلاع على ما يلي: تنظيم المؤسسة وفروعها، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة، معلومات أخرى محتملة ضرورية، ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط[2].

حسب المادة 37 من القانون 10-01 فان الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات هي التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، حيث لا يمكن أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الألعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة[3].

خامسا–أجال إرسال تقرير محافظ الحسابات: يتعين على محافظ الحسابات بشأن إرسال التقرير إلى الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل كما يلي[4]:

- يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أعمال المراجعة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، السنة 48، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي 11-32، المادة 03، ص 23.

[2] طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر**،مجلة وفاق السياسة والقانون، العدد 09، جامعة سعيدة، 2013، ص40.

[3] المادة 37 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 06.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، السنة 48، الصادرة بتاريخ 1 جويلية 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي 11-202، المؤرخ في 26 -05-2011، **المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها وأجال ارسالها**، المادة 03، 05، 06.

- يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال 15 يوما قبل تاريخ انعقادها، وطبقا لأحكام القانون التجاري يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو المديرية الإدارية للكيان المعني.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، عنوانه، إمضاؤه وختمه.

الفرع الثاني: الإطار القانوني لعمل المراجع في الجزائر

يتمتع محافظ الحسابات عند أداء عمله بمجموعة من الحقوق، كما أن عليه مجموعة من الواجبات التي هو ملزم بأدائها تجاه الشركة محل المراجعة، وبالتالي يترتب عليه عدد من المسؤوليات.

أولا–حقوق وواجبات محافظ الحسابات: إن أهم العناصر التي تبرز أكثر أهمية المراجعة الخارجية (محافظة الحسابات) في إرساء دعائم حوكمة الشركات في الحقوق التي يتمتع بها المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، والواجبات المنوطة به والمسؤولية تجاه عدم قيامه بواجباته بشكل مناسب، والتي تفصلها فيما يلي:

1–حقوق محافظ الحسابات: يتمتع محافظ الحسابات عند قيامه بأداء مهمة المراجعة بالحقوق التالية[1]:

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط الشركة.
- مراجعة الحسابات المختلفة وفقا للقوانين من ناحية ووفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية من ناحية أخرى.
- حق جرد الخزائن المختلفة عند الحاجة إلى ذلك، كالتأكد من الأوراق المالية سواءا كانت أسهم أو سندات محفوظة فيها أو الأوراق النقدية.
- حق طلب أي تقرير أو استفسار من أي مسؤول في الشركة وفي أي مستوى إداري.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وتقديم المساعدة في حالات الاستعجال.

2–واجبات محافظ الحسابات: وتتمثل أهم واجبات محافظ الحسابات في إطار ما ينص عليه التشريع فيما يلي[2]:

- التحقق من القيود وفحص الحسابات وكشف الانحرافات والأخطاء.

---

[1] مروة بوقادوم، **اشكالية التكامل بين مهمة محافظ الحسابات ورقابة البنك المركزي وأثره على مصداقية القوائم المالية للبنوك التجارية**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2019، ص 48.

[2] سي محمد لخضر، **دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي بريكة، 2018، ص 114.

- التحقق من أصول وخصوم الشركة جميعا وأنها قائمة على الأسس العامة للمحاسبة.
- تقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتحقيق الأهداف.
- مراعاة سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود.
- تقديم تقريره للجمعية العامة للشركة.

إن واجبات محافظ الحسابات السالفة الذكر سوف تعمل على كشف مواطن الضعف في أجهزة الرقابة لدى الشركة، ومن ثم العمل على كشف أي فساد بالشركة وضمان حقوق المساهمين بشكل كبير، وهذا يؤكد الدور الحيوي للمراجعة الخارجية.

ثانيا– مسؤوليات محافظ الحسابات: تنص المادة 59 من القانون 10-01 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل لون النتائج، وبالتالي يتحمل محافظ الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1–المسؤولية التأديبية أو المهنية: إن الخطأ التأديبي وإن كان منصوصا عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ، ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية[1].

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفته، ومن بين الوضعيات التي تعتبر مخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر[2]:

- كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية.
- كل تقصير مهم.
- كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة محافظة الحسابات.

2– المسؤولية المدنية: يعتبر المراجع مسؤولا تجاه العميل وتجاه الغير، إذ انه وعند قيامه بأي خطأ أو تقصير فعليه تحمل المسؤولية كاملة في حالة ما إذا تم إثبات ذلك، حيث أقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي

[1] فتحي طيطوس، **محافظ الحسابات في الجزائر**، دفتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013، ص 44.

[2] مصطفى عقاري، **مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 98.

الحسابات، وذلك بموجب المادة 715 مكرر 14 الفقرة 01 (المرسوم التشريعي رقم 93- 08) من القانون التجاري والمادة 45 من القانون رقم 91 - 08 المتعلق بالمهن[1].

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهمته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقادا بعد إعلامه بذلك.

وفي مجال تحمل محافظ الحسابات للمسؤولية المدنية فقد نص القانون 10-01 في مادته 75 على وجوب اكتتابه عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، كما يضمن عقد التأمين المكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات النتائج المالية التي يتحملها محافظ الحسابات وغير المشمولة بعقد تأمين[2].

3-المسؤولية الجنائية أو الجزائية: قد يقوم المراجع أثناء قيامه بمهام ببعض التصرفات التي تضر بمصلحة الشركة عن عمد وهو ما يجعله يتحمل مسؤولية جنائية، إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وذلك حسب ما نصت عليه التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولقد ذكر المشرع الجزائري في المادتين 33 و34 من القانون 91-08 وكذلك المادة 715مكرر 06 من القانون التجاري المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية.

كما تنص المادة 52 من القانون 91 - 08 على أنه :" يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني" ، وهو ما نصت عليه المادة 62 من القانون 10-01 إن تنفيذ المسؤولية الجزائية يهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات عن الجرائم التي ارتكبها ضد مصلحة الشركة، أما تنفيذ المسؤولية المدنية والتأديبية فيهدف إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير على إهماله أو قيامه بخطأ ما، كما أن وقوع مسؤولية معينة لا يقصي إمكانية تحمل محافظ الحسابات للأنواع الأخرى من المسؤوليات[3].

ثالثا-معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات: تتم عملية المراجعة الخارجية عبر خطوات ومراحل تبدأ بتكليف محافظ الحسابات بهمة المراجعة ثم قيام بالتخطيط وتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الاثبات والقرائن

[1] مداح عبد الباسط، سعيدي يحي، **مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 03، جامعة الوادي، 2017، ص178.

[2] زهواني رضا، **ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 09، جامعة الوادي، 2016، ص 11.

[3] الياس هامد، عبد النعيم دفروز، الأخضر عياهي، **محافظ الحسابات ودوره في دعم ةتحسين جودة المراجعة الخارجية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة الوادي، 2017، ص 13.

وأخيرا مرحلة مراجعة كل من حسابات الميزانية وحسابات النتائج وصولا الى ابداء رأيه في شكل تقرير موجه لأطراف المعينة.

1-**قبول المهمة وبداية العمل**: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر مجموعة من الشروط أهمها[1]:

- التأكد من سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص القوانين والتنظيمات.
- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية، إن وجدت .
- التأكد من أنه سيودي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها – الاتصال بالحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته.
- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية، أو لأسباب أخرى، عليه مراسلة الشركة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما .

2- إعداد ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، حيث أن وجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا[2].

3- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم المراجع يفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث عليه أن يتأكد حسب ما نصت عليه القوانين والتنظيمات أن الشركة تمسلف الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العام وسجل مداولات مجلس الإدارة.

وعليه أن يتأكد كذلك من احترام ما جاءت به التشريعات من مبادئ أساسية منها استمرارية الطرق المعمول بها استقلالية الدورات، استمرارية النشاط التكلفة التاريخية، علم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر ... الخ، كما عليه التأكد من أن نظام المراقبة الداخلية هذا يسمح بإعداد القوائم المالية ذات درجة عالية من الثقة، وفي حالة العكس يمكن للمراجع أن يرفض المصادقة على الحسابات[3]. 4

[1] الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012، ص 27.

[2] الياس هامد، عبد النعيم دفروز، الأخضر عياهي، مرجع سابق، ص 17.

[3] الأزهر عزة، رشيد خالدي، مداخلة بعنوان: **النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة (دراسة تحليلية)**، ملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 07-08.

4- فحص الحسابات وإعداد التقارير: على المراجع القيام بمراجعة عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج، إتباع النهج الذي يراه مناسبا لذلك والذي يؤدي إلى إعطاء رأي حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للشركة من خلال التقرير الذي يعتبر أهم جزء في مهمته باعتباره دليلا على انجاز محافظ الحسابات المهمة الموكلة إليه، كما يعتبر مؤشرا على التزام الشركة بالمبادئ المحاسبية والقوانين، وهو في نفس الوقت عامل مطمئن للأطراف التي تتعامل مع الشركة[1].

وبعد عرضنا للمراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات، وكذا معايير الأداء المهني التي هو ملزم بأدائها تستطيع القول بأن كل ما يقوم به محافظ الحسابات بداية من قبوله للمهمة إلى غاية إعداده للتقارير يساعد في توفير مجموعة من المقومات التي تدعم مصداقية وشرعية القوائم المالية، حيث ومن خلال تمتعه بالاستقلالية يساهم في توفير الشفافية في المعلومات من خلال تقاريره المختلفة، بالإضافة إلى توفير الحماية للمساهمين والحفاظ على حقوقهم وتحقيق العدالة فيما بينهم من خلال تصريحه بأعمال الغش والتحريف في المعلومات[2].

الفرع الثالث: اعداد تقرير المراجع الخارجي:

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع المستثمرين والمغرضين ورجال الاقتصاد وإدارة الشركة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المراجع عناية فائقة، حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية.

أولا-ماهية تقارير المراجع الخارجي: تقرير المراجع الخارجي هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فيني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، يهدف إبداء رأي ففي محايد عن ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي له ونتائج أعماله في السنة المالية محل المراجعة[3].

[1] قرموني سراج زكريا، **دور محافظ الحسابات في ابراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي**، لم يذر اسم المجلة والعدد، جامعة سيدي بلعباس، 2018، ص 05.

[2] محمد الهادي ضيف، أحمد الصالح سباغ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 08، جامعة الوادي، 2018، ص 12.

[3] حسام الدين خداش وآخرون، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات**، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011، ص 597.

ثانيا– العناصر الأساسية التقرير المراجع الخارجي: باعتبار التقارير وثيقة مكتوبة تتضمن ما قام به المراجع من إجراءات وما توصل إليه من نتائج، فلابد أن يتضمن هذا التقرير مجموعة من العناصر التي نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم 700 تقرير المراجع عن القوائم المالية، والتي يمكن عرضها في النقاط التالية[1]:

1–عنوان التقرير: يتضمن تقرير المراجع الخارجي عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى، مثل تقرير مجلس الإدارة.

2– الجهة التي يوجه إليها التقرير: يتم توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي مثل الجمعية العامة للمساهمين.

3– الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: وهي الفقرة الأساسية الأولى بتقرير المراجع الخارجي، ويجب أن تضمن العناصر التالية:

- ذكر القوائم المالية التي تمت مراجعتها بالاسم والفترة التي تغطيها.
- مسؤولية إدارة الشركة عن إعداد هذه القوائم لإزالة أي شق أو غموض عمن قام بإعدادها -
- مسؤولية المراجع فقط إبداء الرأي الفني حولها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4– فقرة النطاق: تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

- يصف تقرير المراجع نطاق المراجعة، وذلك بالنص على أن عملية المراجعة قد تم انجازها وفقا للمعايير الدولية للمراجعة أو الممارسات الوطنية المناسبة حسب ما هو ملائم، وكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة المراجع القيام بإجراءات المراجعة التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف.
- يتضمن التقرير بيانا بأن عملية المراجعة قد تم التخطيط لها وتنفيذها، وذلك بغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

5– فقرة الرأي: تنص فقرة الرأي في تقرير المراجع بشكل واضح على إطار التقارير التي تم استخدامها لإعداد القوائم المالية، كما ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، وعما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية.

6–تاريخ التقرير: يؤرخ المراجع تقريره بتاريخ إكمال عملية المراجعة، وبما أن مسؤولية المراجع في تقديم تقرير حول القوائم المالية، فعليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلاف القوائم

[1] غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص ص 120-121.

7-عنوان المراجع: يتضمن التقرير اسم موقع محدد، هو عادة المدينة التي يدير فيها المراجع مكتبه .

8-توقيع المراجع: يوقع التقرير باسم شركة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو كلاهما حسبما هو مناسب.

ثالثا- أنواع تقارير المراجع الخارجي

1-الرأي المطلق: يصدر المراجع رأيه المطلق على القوائم المالية التي قام بمراجعتها إذا توفرت أربعة شروط هي:

- أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تأثر على الحسابات سواء أحباب النتائج أول الميدانية.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي
- حصول المراجع على أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية[1].

2- الرأي المتحفظ: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لابد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ هام بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلابد من الامتناع عن إبداء الرأي أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة[2].

3- الرأي السلبي: يتم استخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف، أو التضليل وأنها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا لمبادئ المحاسبة المعتمدة، ويعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات[3].

4- الامتناع عن إبداء الرأي: يرتبط إصدار المراجع التقرير مراجعة يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي عن القوائم المالية في حالة عدم مقدرته على الاقتناع بشأن صدق القوائم المالية كوحدة وعدم مقدرته على التصريح برأي معين عنها[4].

---

[1] شريفي محمد سمير، مرجع سابق، ص 40.

[2] بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع والمعايير الدولية للمراجعة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص 43.

[3] رفيف خديجة، مرجع سابق، ص 144.

[4] أحمد محمد صالح الجلال، **تأثر متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية**، أطروحة دكتورة، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 76.

وأخيرا نستنتج بأن تقرير المراجعة هو القيمة المضافة التي يقدمها المراجع الخارجي للشركة، فالعديد من الأطراف ذات العلاقة بالشركة تعتمد عليه، كون هذا التقرير يتضمن صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وبالتالي فهو يساعدهم على ترشيد قراراتهم، وعليه فقد حظي التقرير باهتمام المشرع فخصص العديد من المواد التي تبين طريقة عرضه والعناصر الواجب توفره فيه، وكذا المعايير الواجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداده .

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر

بصدور القانون 10-01 تم المصف الذي جاء به القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 وتصفيته وتعيوضه بالهيئات جديدة والتي سوف نتطرق اليها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

أولا–تعريفه: المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري يقوم بالتنظيم والإشراف على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر[1].

ثانيا–نشأة وتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: تم إنشاء المجلس الوطني للمحامية بموجب أحكام المادة 04 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه والتي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبية تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم و متابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهنتي على الأقل، وحددت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11- 24 المذكور أعلاه أعضاء المجلس الذين يرأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله[2]، وهم كالأتي[3]:

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء، ممثل الوزير المكلف بالمالية ، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، وممثل برتبة مدير عن مجلس الحاسبة.
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

---

[1] بن عيسى خيرة، **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ افصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**،مجلة الهقار للدرسات الاقتصادية، العدد 03، ، جامعة معسكر، 2018، ص 71.

[2] خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، **التدقيق الخارجي بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**، مجلة المعارف، المجلد 14، العدد 01، جوان 2019، جامعة عنابة، 2018، ص 462.

[3] لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019، ص 170.

- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .
- ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية .

كما تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس (05) لجان متساوية الأعضاء وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين لجنة الانضباط والتحكيم و لجنة مراقبة التوعية.

ثالثا–مهام المجلس الوطني للمحاسبة: في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا متمثلا في مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو الآتي:

1–مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد: يمارس المجلس الوطني للمحاسبية بعنوان الاعتماد المهام الآتية[1]:

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

2–مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي: يمارس المجلس الوطني للمحاسبية بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية[2]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.

[1] المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
[2] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وسيره.

- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبية وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأن ما.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبية.
- متابعة وضمان مراقبة التوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم و متابعة المهن الحاسبية: يمارس المجلس الوطني للمحاسبية بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية[1]:

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

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أولا- تعريفه: يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثابتي هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة تتطرق إلى إنشائه ومهامه و تشكيلة وصلاحيات مجلسه[2].

ثانيا-إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين: تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، والتي تنص على أنه ينشا مصف وطني للخبراء المحاميين يتمتع

[1] المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وسيره .

[2] بن عمار كهينة، **المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2013، ص 94.

بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب الذي يخول له القانون ممارسة محافظة الحسابات[1].

ثالثا–مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين: يعتبر المصف الوطني للخبراء المحاميين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[2]:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة الأخلاقيات المهنة.
- إيداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

الفرع الثالث: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

أولا–تعريفه: يسير المصف الوطني للخبراء المحاميين مجلس وطني ينتخبه المهنيون، نتطرق فيما يلي إلى تشكيلته وصلاحياته[3].

ثانيا– تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء الحاسبين: يتشكل المجلس الوطني المصف الوطني للخبراء المحاسبيين من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين[4].

ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

ثالثا–صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: يكلف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين على الخصوص بما يلي[5]:

---

[1] مرنيش حمدي، **أثر الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018، ص 99.

[2] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

[3] مرنيش حمدي، مرجع سابق، ص 99.

[4] المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره .

[5] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المذكور أعلاه .

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

الفرع الرابع: الغرفة الوطنية لحافظي الحسابات

أولا– تعريفها: تعتبر الغرفة الوطنية فحافظي الحسابات ثالث هيئة مشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعد مجلس المحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، نتطرق إلى إنشائها ومهامها وتشكيلة وصلاحيات مجلسها الوطني.

ثانيا–إنشاء الغرفة الوطنية لحافظي الحسابات: تم إنشاء الغرفة الوطنية فحافظي الحسابات بموجب أحكام المادة 14 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، والتي تنص على أنه تنشا غرفة وطنية لمحافظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون[1].

ثالثا–مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يعتبر الصف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني مكلف في إطار القانون بما يلي[2]:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.

[1] زيادي سامي، سعيدي يحيى، **أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر**،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33 (02)، جامعة الجلفة، 2018، ص 119.

[2] المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، مرجع سابق، ص 05.

- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة الأخلاقيات المهنة.
- ايداع الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

الفرع الخامس: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أولا–تعريفها: يسير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني ينتخبه المهنيون، نتطرق فيما يلي إلى تشكيلته وصلاحياته[1].

ثانيا– تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لحافظي الحسابات: يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية فحافظي الحسابات، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس[2].

ثالثا– صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لحافظي الحسابات: يكلف المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بما يلي[3]:

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

[1] زيادي سامي، يحي سعيدي، مرجع سابق، ص 119.

[2] المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

[3] المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المذكور أعلاه.

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المبحث الثاني: معايير التدقيق في الجزائر

لقد قام المشرع من خلال مجلس الوطني للمحاسبة كخطوة لاستكمال الاصلاحات التي بدأها منذ سنة 2010 عن طريق القانون الجديد المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، بإصدار معايير تدقيق جزائرية التي تنظم منهجية عمل محافظ الحسابات خلال تنفيذ عملية التدقيق وكذلك تخص طريقة تقرير التدقيق وسوف نحاول التطرق اليها من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير الجزائرية للتدقيق NAA

جاءت معايير التدقيق الجزائرية تكملة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة أساسا في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة والسالف ذكره، فقد تعدد اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة المعايير التدقيق والتي وصل عددها الى 16 معيار الى حين القيام بهذه الدراسة.

الفرع الأول: الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن لأربعة معايير وهي كالأتي:

أولا-المعيار الجزائري للتدقيق 210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق : يختص هذا المعيار بحصر واجبات المدقق في معاملته مع الإدارة والأشخاص القائمين على الحكم في المنشاة و ذلك حول الأحكام الواجب أن تتضمنها مهمة التحقيق، و يخص هذا المعيار كذلك مهام تدقيق القوائم المالية التاريخية النهائية أو المرحلية والمهام الملحقة، كما تضمن هذا المعيار أمثلة عن نماذج رسائل المهمة يمكن تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة، يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة"، و وضع هذا التوضيح يعتبر في حد ذاته قصور في نظرة معايير التدقيق في حد ذاتها تحديد المفاهيم و المصطلحات وارده ولكن مصطلح المدقق في حد ذاته لا يقبل تعريف خارج الإطار المعد له كما ورد في الفصل الأول و مصطلح التدقيق الوارد في معايير التدقيق الخارجي يحتمل التحقيق القانوني و الذي جاء بمصطلح محافظ الحسابات بالنسبة الجزائر و يحتمل التحقيق التعاقدي.

كما ضبط هذا المعيار أهداف مهمة التدقيق و الشروط المسبقة للتدقيق و كذا محتوى رسالة المهمة، وكيفية تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية، كما وضع نموذج عن رسالة مهمة قابل للتكييف مع أية مهمة، يتشابه هذا المعيار إلى حد بعيد مع المعيار الدولي للتدقيق 210 شروط مهمة التحقيق[1].

ثانيا–المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية: تعتبر التأكيدات الخارجية من ضمن أدلة الإثبات المتفق على نجاعتها[2]، وبذلك خصت بمعيار للتحقيق، وعرف هذا المعيار التأكيد الخارجي على أنه دليل يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل أخر، وتضمن هذا المعيار إجراءات التأكيدات الخارجية وكيفية تعامل المدقق مع حالات رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد و كيفية إرسال وإستقبال الطلبات و تقييم مصداقيتها،كذلك يشبه هذا المعيار الدولي للتدقيق 505 من حيث المحتوى، كما يحمل نفس العنوان المصادقات الخارجية[3].

ثالثا–المعيار الجزائري للتدقيق الحسابات الأحداث اللاحقة 560: تنقسم الأحداث التي تقع بعد تاريخ الإقفال حسب هذا المعيار إلى قسمين، أحداث تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وأحداث تقع بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة، ويحدد هذا المعيار كيفية التعامل مع كل حالة أين تنتهي مسؤولية محافظ الحسابات عند نشر القوائم المالية وبذلك يصبح غير ملزم بأي شيئ حتى وإن علم بحدث وهذا يتنافى مع معايير التدقيق الدولية[4]، ويتفق هذا المعيار إلى حد بعيد مع المعيار الدولي للتدقيق 560في المضمون والرقم وحتى التسمية أحداث بعد تاريخ الإقفال.

رابعا–المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية: تعتبر التصريحات الكتابية حسب هذا المعيار إلزامية، فهي تقدم عناصر مقنعة ضرورية لكن غير كافية، كما أنها لا تؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المحقق، كما تطرق هذا المعيار إلى الهدف من التصريحات الكتابية وكيفية وأجال إعدادها وما يجب أن تتضمن ومتى وجب التشكيك فيها، كما تضمن كذلك نموذج لهذه التصريحات، ويشبه هذا المعيار كذلك و إلى حد بعيد المعيار الدولي للتدقيق 580 التصريحات المكتوبة للإدارة من حيث التسمية و المضمون والعنوان و الرقم[5].

---

[1] سوسة بدر الدين، **أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية**، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2019، ص 207.

[2] رفيف خديجة، مرجع سابق، ص 122.

[3] عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادة والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، 2017، ص 61.

[4] أإشرف بن صغير، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2017، ص 51.

[5] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 24 فيفري 2016، ص 06.

الفرع الثاني: الاصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 تضمن المعايير التالية:

أولا–المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: ينظم هذا المعيار إلتزامات المدقق عند التخطيط و إعداد الإستراتيجية العامة وكيفية تكييف المهمة معها، كما بين هذا المعيار الهدف من التخطيط والرزنامة العامة وكيفية التعامل مع مختلف المشاكل من إشراف وإختيار أعضاء الفريق وكذا التعديلات الواجبة والممكنة لمهمة التدقيق وكيفية توثيق الإستراتيجية العامة وبرنامج العمل[1]، ويشبه هذا المعيار إلى حد بعيد في المحتوى والصياغة المعيار الدولي للتدقيق 300 تخطيط تدقيق المعلومات المالية.

ثانيا–المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة: تطرق هذا المعيار إلى التعريف بالعناصر المقنعة ومفهومها وخصائصها من كتابة وملائمة ودلالة ومصداقية، كما تطرق أيضا إلى أهمية العناصر المتعة بالنسبة لعملية التدقيق وأنواع العناصر المقنعة، كما بين علاقات هذا المعيار بالمعايير الأخرى، وتعتبر عناصر مقنعة حسب هذا المعيار كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن كل المعلومات والوثائق ذات طبيعة مالية و محاسبية كالفواتير و القيود والسندات، أو حتى ذات طبيعة أخرى كالوثائق الإدارية والمحاضر[2]، ويشبه كذلك هذا المعيار المعيار الدولي للمراجعة 500 أدلة الإثبات من حيت المضمون أما الفارق بينهما فهو في التسمية باللغة العربية فالمعيار الدولي يدعي أدلة الإثبات والمعيار الجزائري يدعي العناصر المقنعة، أما التسمية باللغة الفرنسية فهي نفسها مما يدل على أن الفارق بينهما في الترجمة.

ثالثا–المعيار الجزائري للتدقيق 510 مهام التمراجعة الأولية الأرصدة الإفتتاحية:" يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التحقيق الأولية "، كما تطرق هذا المعيار إلى إجراءات المراجعة الأرصدة الافتتاحية وواجبات المدقق تجاهها مع أخذا رأي المراجع السابق في الحسبان تجاه هذه الأرصدة، و كذا الجوانب المتعلقة بالقطاع العمومى، حيت فرق المعيار المحاسبي الدولي الذي يقابله وهو المعيار الدولي للتدقيق 510 عمليات المراجعة أولية–الأرصدة الافتتاحية والذي يحمل نفس الرقم وتسمية مقاربة بين القطاعين العام والخاص ولكن بمنظور الخوصصة وليس كما تطرق إليه هذا المعيار الجزائري بمنظور السلطة التشريعية[3].

رابعا–المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي و تقرير المراجعة للكشوف المالية: يعالج هذا المعيار إلزامية إبداء الرأي بالنسبة للمراجع حول القوائم المالية، وشكل ومضمون تقريره عندما يقوم بالمراجعة حسب معايير المراجعة الجزائرية ويبدي رأي غير معدل، ويعرف المعيار الرأي غير المعدل على أنه " ذلك الرأي الذي عبر

[1] أسماء شرفي، ابتهاج بن خليفة، عائشة فرحات، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2019، ص 31.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ص 02.

[3] المرجع نفسه، ص 07.

عنه المراجع حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق"[1]، كما تطرق هذا المعيار إلى أهداف المراجع وهي تشكيل الرأي والتعبير عنه بوضوح في تقرير كتابي، كما نص هذا المعيار على وجوب التطرق من خلال تقرير المراجع إلى مسؤوليته ومسؤولية المسيرين الإجتماعيين وذكر تاريخ التقرير و عنوان المدقق وذهب هذا المعيار إلى غاية وضع نموذج للتقرير. ويتوافق هذا المعيار إلى حد بعيد، بل يقابل المعيار الدولي للتدقيق 700 (مراجع): تكوين رأي وإعداد تقرير حول القوائم المالية.

الفرع الثالث: الاصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية:

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية وتضمن المعايير التالية:

أولا–المعيار الجزائري للتدقيق520 الإجراءات التحليلية: عرف هذا المعيار الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة".

كما بين المعيار أهدافه وطريقة القيام بالإجراءات التحليلية و كيفية التأكد من موثوقية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة وبين كذلك كيفية تحليل نتائج الإجراءات التحليلية، يشبه هذا المعيار إلى حد بعيد المعيار الدولي للمراجعة 520 إجراءات تحليلية.

ثانيا–المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال: يقوم هذا المعيار على أسس و مبادئ فرضية إستمرار الاستغلال و قد تم تعميمه على المؤسسات الإقتصادية العمومية حتى التي تستفيد من دعم الدولة أو الموجهة للخوصصة، و هذا ما يعد تأقلم مع خصوصية الواقع الجزائري، كما تطرق هذا المعيار إلى مسؤولية المراجع في تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وأهداف المراجع والإجراءات التي يجب أن يتبعها في تقييمه للمخاطر المتعلقة باستمرارية الاستغلال، وحدد الفترة التي تغطيها التقييمات وتطرق كذلك الحالة الكيانات الصغيرة، كما تطرق هذا المعيار كذلك لكيفية التقرير عن نتائج تقرير المراجع وكيفية تعامل المراجع مع مسيرين المنشأة (القائمين على الحكم حسب تعبير نص المعيار)، على غرار المعايير السابقة فإن هذا المعيار يشبه بدوره ويقابل المعيار الدولي للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال[2].

ثالثا–المعيار الجزائري للتدقيق 610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين: لقد عالج هذا المعيار العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية، ونص على إمكانية إستفادة المراجعة الخارجية من المراجعة الداخلية رغم وجود

[1] سوسة بدر الدين، مرجع سابق، ص 213.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 25 مارس 2017، ص 01.

فروقات من حيث الوسائل والأهداف وكذا من حيث الإستقلالية، كما نص على أنه ليس من شأن هذا الإعتماد على المراجعة الداخلية الإستقاص من مسؤولية المراجع الخارجي، كما نظم هذا المعيار إمكانية وإمتداد إستخدام أعمال المحققين الداخليين من طرف المراجعين الخارجيين وكيفية الإعتماد عليها وإمكانية الإتفاق المسبق مع المراجعين الداخليين حول رزنامة أعمالهم ومجال تغطية أعمالهم و إلزامية توثيق هذه الأعمال.

رابعا–المعيار الجزائري للتدقيق 620 إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق: يعالج هذا المعيار كيفية تعامل المدقق مع موقف الإستعانة بخبير آخر يختاره، وكما هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق، ولا يدخل في هذا المجال الخبراء في مجال المحاسبة والمراجعة ذلك أن المدقق يجب أن يكون خبير في هذه المجالات، وتعتبر آراء الخبراء التي قبلها المدقق و أقتنع بها عناصر مقنعة ملائمة، لكنها لا تعفى المراجع من مسؤولياته في إبداء رأيه، كما بين هذا المعيار أهداف المدقق و واجباته و كيفية تقديره للجوء إلى عمل الخير ووجوب التأكد من مهارات وكفاءة و موضوعية الخبير المعين من طرف المراجع، والتحلي بالدقة في إسناد المهمة للخبير وتوثيق الإتفاق الذي يجب أن يتضمن موافقة الخبير مع ذكر إسمه في التقرير إذا إستدعى الأمر ذلك[1]، رغم تشابه المعيارين السابقين مع المعيار الدولي للمراجعة 610 (مراجعة 2013) الإعتماد على أعمال المراجع الداخلي، والمعيار الدولي للمراجعة 620 إستخدام أعمال خبير، إلا أنه يجد الإشارة إلى أن الإتحاد الدولي للمحاسبين قد خصص مجموعة كاملة من المعايير الدولية للمراجعة في المجموعة الرابعة.

الفرع الرابع: الاصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

جاءت حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن وزارة المالية والذي تضمن معايير التالية[2]:

أولا–المعيار الجزائري للتدقيق 230 وثائق التدقيق: يختص هذا المعيار بتوثيق ملفات العمل و الإجراءات و أدلة الإثبات و غيرها من الوثائق التي جمعها المراجع في إطار مهمته مهما كانت دعامتها ورقية أو إلكترونية وذلك طوال المدة القانونية للحفظ، بهدف التوثيق حسب هذا المعيار بالإضافة إلى التأكيد على إنجاز المهمة وفق المعايير الجزائرية إلى مساعدة أعضاء الفريق وخضوع المحقق في حد ذاته إلى الرقابية على النوعية.

ويتعين على المدقق توثيق الوثائق مباشرة بعد الإنتهاء من المهمة في أجال معقولة وتأمين متطلبات الحفظ من سرية و حماية، ويشبه كذلك هذا المعيار المعيار الدولي للمراجعة 230 وثائق التدقيق من حيت المضمون ومن حيث الإرتباط بمعيار مراقبة النوعية أو الجودة.

ثانيا–المعيار الجزائري للتدقيق 501 العناصر المقنعة. اعتبارات خاصة: يختص هذا المعيار بكيفية الرقابة على المخزونات لاسيما من خلال حظور عمليات الجرد، وإحصاء القضايا المتعلقة بالمنازعات من خلال مراجعة

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 ، مرجع سابق، ص 02.

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24-09-2018، ص 02.

المحاضر وحصر المصاريف القضائية وطلب التأكيدات الكتابية اللازمة وكذا التقرير على المعلومات المتعلقة بالقطاع، يتطابق هذه المعيار مع المعيار الدولي للتدقيق 501 أدلة الإثبات اعتبارات خاصة حول بنود محددة.

ثالثا–المعيار الجزائري للتدقيق 530 السير في التدقيق: يختص هذا المعيار بكيفية تحديد العينات العشوائية أو بالطرق الإحصائية، "ويهدف إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة، كما تطرق هذا المعيار إلى كيفية ممارسة الحكم المهني واللجوء قدر الإمكان إلى طرق بديلة أخرى للتأكد من مدى صدق الإختبارات الإحصائية وتمثيلها المجتمع الدراسة و كذا دراسة الإنحرافات و الإختلالات و إستقرائها يتطابق هذا المعيار مع المعيار الدولي للتدقيق 530 أخذ العينات.

رابعا–المعيار الجزائري للتدقيق 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به : حسب نص المعيار فإنه يعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية وهي ترجمة غير موفقة والأصح التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و ليس الحقيقية، ويتم اللجوء إلى التقديرات المحاسبية عندما يستحيل قياس بعض عناصر الميزانية بدقة فيتم تقديرها، مما قد يحدث نوع من عدم اليقين و خطر التحيز المعتمد و غير المعتمد من طرف الإدارة كما وضع المعيار أمثلة واضحة على بعض حالات تحيز الإدارة، ويشبه هذا المعيار إلى حد بعيد المعيار الدولي للتدقيق 540 مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.

المطلب الثاني: معايير اعداد التقرير

لقد اهتم القانون 10-01 بالتقرير من خلال العديد من المواد، لكن لم يضع المشرع نموذجا خاصا في اعداد التقرير بل قام بتحديد معايير، أشكال وأجال ارسال التقارير الى الجمعية العامة والى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم وهو ما سنفصله في النقاط التالية.

الفرع الأول: معايير اعداد التقرير العام

يلزم محافظ السحابات بإعداد تقريره العام يثبت فيه صحة المعلومات الواردة في القائم المالية للمؤسسة والذي يجب أن يكون حسب المعايير التالية:

أولا–معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: ينص هذا المعيار أن رأي محافظ الحسابات يحتمل:

- المصادقة بتحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة.
- المصادقة بدون تحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة.

- أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر[1]."

و يشير هذا المعيار أن محافظ الحسابات يبدي رأيه حول ما إذا تم إعداد الحسابات السنوية وفق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، كما أن رأي محافظ الحسابات لا يسري إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى و إن كانت تتضمن إشارة إلى السنة المالية السابقة.

كما تضمن هذا المعيار هيكل تقرير المراجع حول الحسابات الفردية والذي يجب أن يكون على النحو التالي:

1-القسم الأول من التقرير: ويتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي، ويتكون بدوره من ما يلي:

- مقدمة - الرأي حول القوائم المالية - فقرة الملاحظات

2-القسم الثاني من التقرير: يتضمن المراجعات والمعلومات الخاصة، ويتضمن بدوره ثلاث فقرات يجب أن تكون منفصلة وهي:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

ويشير المعيار أنه على محافظ الحسابات إعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون يوما ابتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية من الجهاز المؤهل. وقد إختص هذا المعيار بالحسابات الفردية فقط لأن المعيار الموالي يختص بالحسابات المجمعة والمدمجة.

الفرع الثاني: معايير اعداد التقرير الخاص

1-معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات[2].

يخضع إعداد تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و يقصد بهذا التعبير الحسابات الموحدة وكذا الحسابات المدمجة إلى ى نفس معايير تقارير الحسابات الفردية ما عدا إلزامية صياغة تقريرين مختلفين.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، معايير تقارير محافظ الحسابات، نصوص قانونية تخص معايير التقارير، مطبوعة دون نشر ودون تاريخ، الجزائر، ص 06.

[2] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سابق، ص 07.

2- معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة: ينص هذا المعيار على و جوب ذكر أنواع الإتفاقيات المنظمة التي يتعين على المراجع ذكرها في رسالة المهمة من أجل تمكينه من إعداد تقريره بكل مسؤولية، "كما ينص المعيار على عدم جواز تقديم محافظ الحسابات رأيه حول جدوى أو صحة أو ملائمة الإتفاقيات"، كما يتعين عليه كذلك التذكير بالاتفاقيات التي تمت خلال السنوات السابقة و التي لا تزال سارية المفعول[1].

3-معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات: يعتبر إعداد كتف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان[2].

يتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الإمتيازات و التعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و صفتها بإستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية .
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد بأن المعلومات المتحصل عليها تتطابق مع المبلغ الفعلي والمفصل للتعويضات

4-معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: ينص هذا المعيار على وجوب فحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، و تتمثل هذه الإمتيازات الخاصة في إمتيازات نقدية أو عينية ممنوحة لمستخدمي الكيان غير تلك التي تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

5-معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: طبقا لأحكام المادة 678 فترة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية السنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى[3].

[1] المرجع نفسه، ص 10.
[2] المرجع نفسه، ص 11.
[3] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سابق، ص 12.

كما ينص هذا المعيار أنه يتعين على محافظ الحسابات عرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة الكيان في تقريره الخاص، و يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة وذلك بعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الإجتماعية المكونة لرأس المال الإجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية ومساهمات العمال في النتيجة.

6-معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: " يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص"[1].

فيتعين بمقتضى هذا المعيار على محافظ الحسابات أن يطلع على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة قصد تجنب مخاطر الأخطاء الجوهرية في مجمل الحسابات.

يتضمن التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية و الذي يرسل إلى الجمعية العامة :

- عنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ و أهداف التدخلات، فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطيقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو حتى بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

7-معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: " يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الأعراف المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة إستغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص المحافظ الحسابات".

ينص هذا المعيار أنه يتعين على محافظ الحسابات أن يقدر عند تخطيطه للمهمة صحة إستعمال الأعراف المحاسبية القاعدية المتعلقة بإستمرارية الإستغلال عند إعداد الحسابات من طرف المديرية و كذا مدى إحترام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سابق، ص 13.

8-معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم كضمان: يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته إحترام الأحكام القانونية وكذا أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، حيث يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري[1].

9- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: لقد حدد القانون التجاري كيفية رفع رأس مال الشركات والمخالفات المتعلقة بهذه العملية، وبالتالي " حدد هذا المعيار كيفية تدخل محافظ الحسابات كما تنص عليه المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عقد رفع رأس المال الإجتماعي ومحتوى تقريره[2].

فيتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد أن المعلومات المفصح عنها في التقرير المقدم للجمعية العامة تحتوي على أسباب رفع رأس المال والمبلغ المقترح وأسباب إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب وكيفيات تحديد سعر الإصدار.

10-معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: كما هو الحال في رفع رأس المال فإن محافظ الحسابات ملزم بالسهر على إحترام أحكام القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفيات تدخل محافظ الحسابات " كيفيات تدخله كما هو منصوص في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري".

11-معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يختص هذا المعيار بالمعلومات التي يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد منها عندما يطلب منه إعداد تقرير حول إصدار سندات رأس المال، من تحديد للسعر وإلغاء للحق التفاضلي للشركاء وإحترام القانون التجاري وإستدعاء الجمعيات العامة.

12-معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: إن توريع التسبيقات على أرباح الأسهم مرتبط أساسا بصحة مالية جيدة و بظهور إحتياطات و نتائج صافية كافية، وهذه العملية يسهر على قانونيتها محافظ الحسابات و يضمن إستنتاجاته في تقرير خاص للجمعية العامة.

13-معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم: تعتبر عملية تحويل الطبيعة القانونية للشركات عملية معقدة و عملية تحويل الشركات ذات الأسهم أكثرها تعقيدة المساسها بمصالح المجتمع برمته، وعليه بات من البديهي أن يقع على عاتق المراجع الإلتزام بالحيطة والحذر تجاه هذه العملية.

فإذا تمت هذه العملية خلال الدورة، فإن هذا المعيار ينص على إلزامية إعداد حسابات مرحلية يجب تدقيقها وإعداد تقرير حولها.

[1] سوسة بدر الدين، مرجع سابق، ص 217

[2] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سابق، ص 14

14-معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة: ينص هذا المعيار على واجبات يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة " يتم تدخل محافظ الحسابات حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007[1].

إن تحديد وضعية الفروع و المساهمات وعددها وقيمتها عملية جد معقدة تحتاج مهارات خاصة والتحكم في مجموع القوانين التي تحكمها كالقانون التجاري و المحاسبي والضريبي.

كما ذكر سابقا فإن الخمسة عشرة معيار الأخيرة قد صدرت بواسطة المجموعة الأولى من المعايير بتاريخ 24 جوان 2013 بقرار من وزير المالية يحمل رقم 30 حيث صدرت دون أرقام أو رموز، كما يلاحظ أيضا أن هذه المجموعة على غرار المجموعات الأخرى تضم مرجعية المواد وقوانين وذلك ما يتنافى مع معايير المراجعة الدولية التي تصلح للتطبيق في جميع دول العالم، كما أن الإستدلال بأرقام مواد وقوانين قد يعرض المعايير لعدم القدرة على التطبيق إذا ما عمل أو ألغي قانون ما.

لكن يبقى المدقق إلى يومنا هذا مطالب بتطبيق كل من أحكام مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 و الذي يحمل رقم SPM94/ 103 الذي يحدد الإجتهادات المهنية الدنيا لمحافظ الحسابات والذي لم يلغي إلى يومنا هذا، كما يطالب بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية وكذا مجموع القوانين وأهمها القانون التجاري الذي يتضمن كم هائل من المواد الخاصة بالتدقيق.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سابق، ص 20.

المطلب الثالث: مدى توافق مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال النصوص التشريعية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق نجد ما يلي:

الفرع الأول: نقاط التوافق :

- **تعيين محافظ الحسابات:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-31 على أن عملية التعيين تم وفقا لدفتر شروط يوضح جميع الحقوق والواجبات الطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل، وتنفيذ التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، والمعيار رقم 210 الإتفاق حول أجال وشروط مهمة التدقيق وشروط التكليف بالتدقيق.
- **رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون رقم 10- 01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة التوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة تدقيق القوائم المالية.
- **تحديد مهام محافظ الحسابات الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) ومحافظ الحسابات الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48 و49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 تدقيق القوائم المالية للمجمعات، بما فيها استعمال أعمال محافظي حسابات الفروع به اعتبارات خاصة.
- **التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 الإستمرارية، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس تنص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الإتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.
- **التوثيق وحفظ الملفات:** حيث تنص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن المدة عشر سنوات ابتداء من أخر سنة الانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق[1].

[1] جمال عمورة، ضرور **اصلاح مهنة المراجعة في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في اجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر، 2011، ص ص 11-12.

الفرع الثاني: نقاط الإختلاف

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر للنقاط الأتية، والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق[1]:

- تقييم المخاطر.
- أدلة الإثبات وما مدى كفايتها وملائمتها .
- عينات التدقيق وإجراءات الإختبارات الإنتقائية (حجم العينة وحدودها ومامدى تعبيرها).
- الأطراف ذات العلاقة.
- الأحداث اللاحقة التاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير محافظ الحسابات .
- مراعاة عمل التدقيق الداخلي والإستفادة من عمل الخير .

وسنحاول من خلال الجدول التالي المقارنة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق من خلال رقم المعيار ومضمونه.

الجدول رقم (04): مقارنة بين معايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق

	معايير التدقيق الدولية IAS		معايير التدقيق الجزائرية NAA	
المجال	**رقم**	**اسم المعيار**	**رقم**	**اسم المعيار**
المسؤوليات	210	شروط تكليف بالتدقيق	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
	230	متعلق بالتوثيق	230	المتعلق بوثائق التدقيق
التخطيط	300	التخطيط	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
أدلة الاثبات	500	أدلة الاثبات	500	العناصر المقنعة
	501	أدلة الثبات اعتبارات اضافية لبنود محددة	501	المتعلق بالعناصر المقنعة ذات اعتبارات خاصة
	505	لا يوجد	505	التأكيدات الخارجية
	510	التكليف بالتدقيق لأول مرة الأرصدة الافتتاحية	510	مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية
	520	الاجراءات التحليلية	520	الاجراءات التحليلة

[1] مروة بوقادوم، مرجع سابق، ص 41.

	530	عينات التدقيق واجراءات الاختبارات الانتقالية الأخرى	530	المتعلق بالسبر في التدقيق
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية	540	المتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها
	560	الأحداث اللاحقة	560	الأحداث اللاحقة
	570	الاستمرارية	570	استمرايرة الاستغلال
	580	اقرارات الادارة	580	التصريحات الكتابية
الاستفادة من عمل الآخرين	610	مراعاة عمل التدقيق الداخلي	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	الاستفادة من عمل خبير	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير	700	تقرير المدقق حول البيانات المالية	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

المصدر: من اعدا الطالب بالاعتماد عل معطيات الدراسة

- الملاحظ أن كل الترقيمات المعايير الجزائرية مطابقة لترقيمات معايير التدقيق الدولية، إلا معيار التدقيق الجزائري رقم 505 المتعلق بالتأكيدات الخارجية لا يطابقه أي معيار من معايير الدولية للتدقيق، ربما لكون معيار رقم 501 الدولي للتدقيق والذي تحت عنوان أدلة الاثبات يعالج العديد من طرق الاثبات بما فيها التأكيدات الخارجية، أما المعيار الجزائري فهو متخصص فقط للتأكيدات الخارجية وهنا كان فرق في الترقيم.

خلاصة:

تعتبر مهنة تدقيق الخارجي من المهن العريقة في الدول المتقدمة، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف أو الغش.

إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى و يكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، فبوجود هذا الرأي المهني وخاصة أنه صادر عن جهة خارجية تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من أمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها وبالتالي يكون محافظ الحسابات قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بفحصه للقوائم المالية، ونظرا الأهمية مهنة التدقيق فقد جاءت معايير التدقيق الجزائرية لمراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير ساهمت في تحسين أداء محافظي الحسابات باعتبار أن هذه المعايير قياس للحكم على نوعية عمل محافظ الحسابات.

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية

تمهيد

تعتمد الدراسة بشكل أساسي على محاولة تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائرمن وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية، ولهذا الغرض فقد قاما الطالبان بتصميم استبانة ثم توزيعها على عينة من مكاتب محافظي الحسابات في ولاية المدية، وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (statistical pockage for social science, version 25) والذي يسمى اختصار ببرنامج ال" spss"، لذا خصص هذا الفصل لعرض المنهجية التي اتبعها الطالبان للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، ثم تحليلها واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سنتاول في هذه الدراسة هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

سنتناول من خلال هذا المطلب كل منهج وبيانات الدراسة وكذلك مجتمع وعينة الدراسة .

الفرع الأول: منهج وبيانات الدراسة

سنتناول من خلال هذا المطلب المنهج المتبع لإعداد الدراسة وكذا بياناتها.

أولا–المنهج المتبع:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداثا وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

وذلك من أجل وصف وتحليل مدى واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حسب وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية، ولذلك فقد قام الطالبان إلى جانب الدراسة النظرية بدراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في ولاية المدية.

وقد اعتمد الطالبان على مقياس ليكارت الثلاثي، من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة، وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	لا	محايد	نعم
الدرجة	1	2	2
المتوسط المرجح	من 1 الى 1.66	من 1.67 الى 2.33	من 2.34 الى 3

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص 113.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.66)، والتي حسبت على أساس الأرقام الثلاثة 1 و 2و3، والتي فيما بينهم مسافتين، وقد اعتمد الطالبان عند استخدامهم لمقياس ليكارت الثلاثي قيمة المتوسط

الحاسبي المقدرة بي: (2) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمهم لدور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الابداعية، وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

$$\text{المتوسط الحسابي المرجح الأساس} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عدد الأوزان}} = \frac{3+2+1}{3} = \frac{6}{3} = 2$$

وقد تم الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية اللازمة من خلال توزيع استبانه تم إعدادها لهذا الغرض، وبعد ذلك قام الطالبان بجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية، بمساعدة برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية، ثم قام بعد ذلك باختيار فرضيات هذه الدراسة واستخلاص النتائج.

ثانيا–بيانات الدراسية: اعتمد الطالبان في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على نوعين من البيانات، وهي كما يلي:

1– البيانات الثانوية:

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من الدراسة، حيث قام الطالبان حسب استطاعتها وما توفر لهم من وسائل بمراجعة الدراسات السابقة والأدبيات المنشورة في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر. وتمثلت هذه البيانات في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة، وأطروحات الدكتوراه ورسائل ماجستير ومقالات علمية .. الخ، كما تم الاستعانة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت)، بالإضافة إلى الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيآت المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة التدقيق الخارجي ، وهي تغطي الجانب النظري من الدراسة.

2–البيانات الأولية:

هي بيانات الجاني التطبيقي من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، لذلك فقد قام طالبان بجمع البيانات الأولية عن طريق أسلوب الاستقصاء وذلك بعد تصميم وتطوير أداة الدراسة، ثم تم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة، لمعرفة اجاباتهم حول واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر مكاتب محافظي الحسابات لولاية المدية.

الفرع الثاني: مجتمع و عينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب المجتمع الدراسة ثم تحديد عينة الدراسة.

أولا–مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات ومساعدي محافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة في ولاية المدية.

ثانيا–عينة الدراسة:

وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 50 استمارة نظرا للظروف التي تمر بها البلاد، وبعد عملية التجميع الكلي للاستبيانات والقيام بالفرز، تم اعتماد الاستبيانات الصالحة كعينة للدراسة والبالغ عددها 22 استبانة من مجموع الاستبيانات التي تم توزيعها على محافظي الحسابات ومساعديهم، وهذا بعد ما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات والتي استبعدت للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات، والجدول التالي يوضح ذلك:

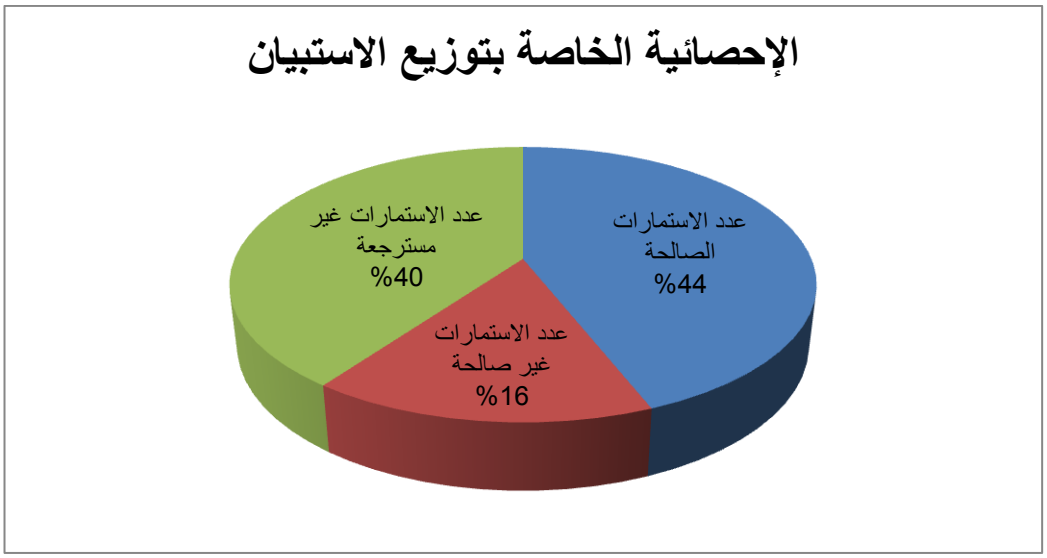
الجدول رقم (06): الاحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات الصالحة	22	%44
عدد الاستمارات غير صالحة	08	%16
عدد الاستمارات غير مسترجعة	20	%40

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على نتائج فرز البيانات

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن عينة الدراسة تمثلت في (22) مدقق خارجي يمارسون المهنة في ولاية المدية، وهي تمثل عدد الاستمارات التي تم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي بهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها، والشكل الموالي يمثل ذلك.

شكل رقم (03): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج Excel

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان وطرق توزيعه

تم إعداد وتجهيز هذا الاستبيان ليكون قابلا للتوزيع على عدة مراحل وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: إعداد الإستبيان:

لغرض إجراء هذه الدراسة فقد تم بناء استبيان، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) وهذا فيما يخص التسليم المباشر، أو على حامل الكتروني عبر (Word) وهذا فيما يخص التسليم عن طريق البريد الالكتروني، كما قام الطالبان بإعداد استمارة الكترونية "formulaire en ligne" بالاعتماد على موقع Google drive" والذي يتيح إمكانية الحصول على موقع انترنت مجاني للاستبيان كما يتيح استقبال الإجابة منظمة في ورقة اكسل Excel".

وقد تضمن الاستبيان توضيحا لموضوع الدراسة وأهميتها وأهدافها، كما تضمن الاستبيان أيضا على (13) سؤالا (بعد التحكيم)، توزعت على قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة وتضمن ستة أسئلة أسئلة (6)، أما القسم الثاني فيضم محور واحد يتعلق بموضوع الدراسة تشتمل على 07 سؤالا، و للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وفيما يلي تفاصيل الاستبيان:

❖ **القسم الأول**: يتكون هذا القسم من البيانات الشخصية (البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية) لعينة الدراسة والتي تضمنت الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المهنة، مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات.

❖ **القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم محور واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية.

الفرع الثاني: طرق توزيع الاستبيان

اعتمد الطالبان في توزيع الاستبيان على عدة طرق، فرضها تواجد أفراد عينة الدراسة في مناطق مشتتة جغرافيا. وهذه الطرق هي:

- طريقة التسليم المباشر من اليد إلى اليد في غالب الأحيان.
- الاستعانة ببعض الأقارب والأصدقاء.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب التحقيق.
- استعمال البريد الالكتروني لأفراد عينة الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

بهدف التأكد من سلامة قائمة الاستبيان المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ونجاح الأداة المستخدمة في قياس الشيء المراد قياسه، فإنه ينبغي التحقق من صلاحية قائمة الاستبيان وموضوعيتها قبل توزيعها على عينة الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات كما يلي:

الفرع الأول: اختبار صدق الاستبيان

قبل توزيع الاستبيان فقد تم عرضه على عدد من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق ومنهجية البحث العلمي والإحصاء في جامعة يحي فارس بالمدية، كما تم عرضه على مدققين خارجيين، وذلك بغرض تحكيم قائمة الاستبيان والتأكد من سلامة بنائها من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وتحديد مدى السلامة في صياغة العبارات ووضوحها.
- مدي شمولية الاستمارة.
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لهدف الدراسة.
- الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وقد تمحورت معظم الملاحظات في ما يلي:

- حذف بعض الأسئلة وإعادة صياغة أخرى لعدم وضوحها.
- إضافة بعض الأسئلة التي هي على صلة وثيقة بموضوع الدراسة.

- اختيار سلم ليكارت الثلاثي.
- تمكين المشاركين في الدراسة من إبداء بعض الملاحظات والإضافات، وذلك بترك بعض الأسطر فارغة في آخر الاستبيان.

وفي ضوء الملاحظات التي أبداها المحكمون، قام الطالبان بإجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمون بحذف وتعديل وإعادة صياغة بعض العبارات حتى تزداد أداة الدراسة وضوحا وملاءمة لقياس ما وضعت من أجله، وتمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

الفرع الثاني: تجريب الاستبيان

تم تجريب الاستبيان على عينة مكونة من 12 مدقق خارجي، للتعرف على درجة وضوح الأسئلة وفهمها من قبل المدققين، وهذا لتفادي تأويلات خاطئة حول الأسئلة المطروحة، لهذا تم إعادة صياغة بعض العبارات لتكون أكثر وضوحا، ثم تم اعتماد الاستبيان وتوزيعه على العينة النهائية.

الفرع الثالث: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة ما إذا تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعه على نفس عينة الدراسة.

ويأخذ معامل الثبات قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يوجد ثبات في البيانات المكونة للاستمارة، فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، بالتالي أي زيادة في قيمة معامل ألفا كرنباخ" تعني زيادة في مصداقية البيانات، وبالتالي إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستبيان المعد لهذه الدراسة قامت الطالبة باختبار أداة القياس باستخدام اختبار ألفا كرنباخ (Alpha Cranbach) من خلال برنامج SPSS والجدول الموالي يبين ذلك:

جدول رقم (07): معاملات الثبات لعبارات الاستبيان

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرنباخ
محور واقع التدقيق الخارجي في الجزائر	07	0.717

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Spss شاهد الملحق رقم 02

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة معامل "ألفا كرنباخ" قد بلغت (0.717)، ويمكن اعتبارها نسبة مقبولة لأنها تزيد عن النسبة المقبولة احصائيا والبالغة (0.60)، مما يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة التطبيقية.

الفرع الرابع: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

يساهم الاتساق الداخلي للاستبيان في الحكم على دقة القياس، وتحديد مدى ثبات الاستبيان وصدقه في قياس العلاقة المراد إثباتها، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه هذه العباراة، وسنقوم في هذا الجزء بقياس الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور التابعة له من أجل تحديد العبارات التي اذا تم حذفها لا تؤثر على الاتجاه العام للمحور الذي تنتمي اليه هذه العبارة كما يلي:

أولا–صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول:

يبين الجدول رقم معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول والفرضية ككل والمتمثلة في:

جدول رقم (08): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

العبارات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1–هل مهنة محافظ الحسابات هي مهنة متطورة في الجزائر	0.459	0.03
2–هل مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون المنظم للمهنة 10–01 والقرارات التي تلته	0.52	0.01
3– هل مكاتب التدقيق الخارجي يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال عام 2016	0.754	0.00
4– هل يلتزم محافظ الحسابات بإجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	0.682	0.00
5–هل المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية تتوفر على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية	0.754	0.00
6– هل يحرص محافظ الحسابات في الجزائر على ممارسة عمله بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور	0.60	0.003
7–هل يمنع محافظ الحسابات في الجزائر في دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية	0.75	0.00

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss شاهد الملحق رقم03

من الجدول يتبين أنه توجد علاقة ارتباط طردية بين كل عبارة من عبارات محور واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والمحور ككل، ذلك أن معامل الارتباط "بيرسن" في كامل الحالات هو أكبر من الصفر، كما أن مستوى

الدلالة المحسوبة في جميع الحالات أقل من مستوى الدلالة الجدولية sig=0.05، ومنه فان عبارات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثاني: التحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

بعدما قمنا بإعداد الاستبيان واختباره، نقوم في هذا المبحث بتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات الاحصائية المناسبة لإجابة على فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الاحصائية المستخدمة

بعد عملية جمع البيانات والمعلةمات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم تفريغها ببرنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss) قصد معالجتها احصائيا، والذي تم باستخدام العديد من الأساليب والمقاييس الاحصائية هي:

- **التكرارات والنسب المئوية:** وهذا من أجل التعرف على البيانات الأولية لمفردات الدراسة ولتحديد اجابات أفرادها اتجاه المحاور التي تضمنتها أداة الدراسة.
- **المتوسط الحسابي:** نهدف من استخدامه معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما نهدف من استخدامه ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي
- **الانحراف المعياري:** وهذا من أجل معرفة مدى انحراف اجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الدراسة، حيث يوضح الانحراف المعياري التشتت في اجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات المحور الذي تضمنه الاستبيان، فكلما اقتربت من الصفر كلما دل ذلك على تركز الاجابات وانخفاض تشتتها بين المقياس، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات عند تساوي المتوسطات الحسابية وذلك لصالح العبارة الأقل تشتتا.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

تعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى ادراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى امكانية الاعتماد على اجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل اليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا الى اجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم المتعلق بالجوانب الشخصية كما هو مبين في الملحق رقم (04)، وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب جنسهم:

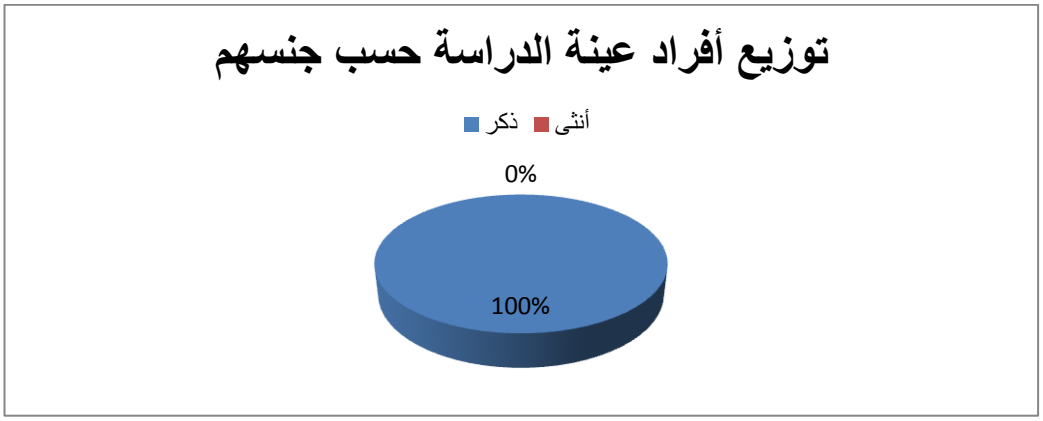
جدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب جنسهم

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	22	%100
أنثى	00	%00
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة كان جنسهم ذكر بنسبة 100% والشكل الموالي يمثل ذلك:

الشكل رقم (04): يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

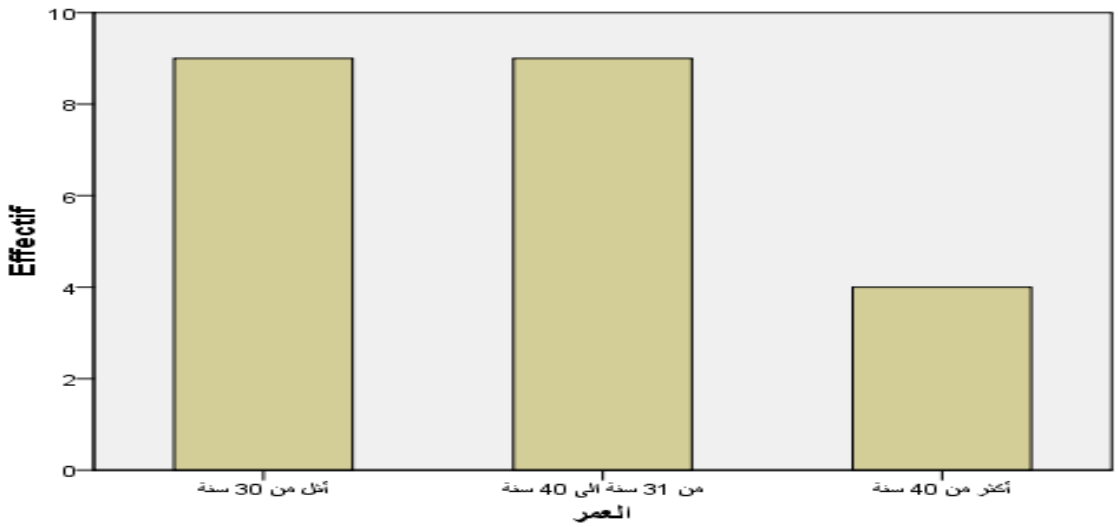
الجدول رقم (10):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	09	%40.9
من 31 سنة الى 40 سنة	9	%40.9
أكثر من 40 سنة	4	%18.2
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة عمرهم ما بين أقل من 30 سنة و 31 سنة الى 40 سنة بنسبة (40.9%) ، ويليها أفراد عينة الدراسة الذي يبلغ عمرها أكثر من 40 سنة بنسبة (18.2%) والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

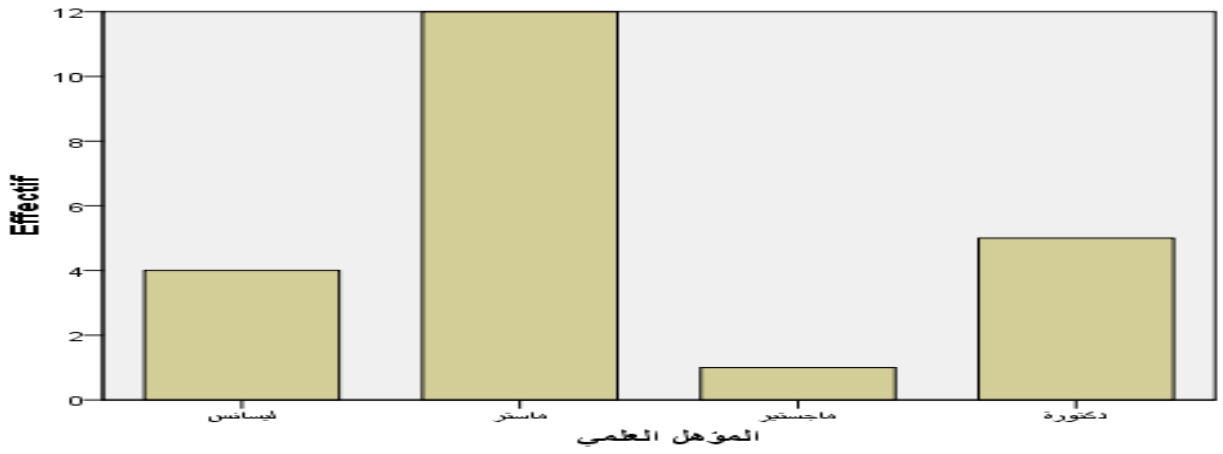
جدول رقم (11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	04	%18.2
ماستر	12	%54.5
ماجستير	01	%4.5
دكتورة	05	%22.7
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد عينة الدراسة حاصلين على شهادة ماستر بنسبة (54.5%)، ويليها الحاصلين على شهادة دكتورة بنسبة (22.7%)، ثم يليها الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 20.8%، والباقي هم الحاصلين على شهادة ماجستير بنسبة (4.5%)، والشكل الموالي يمثل ذلك.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج spss

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

نبين من خلال الجدول التالي التخصصات العلمية التي تنتمي اليها عينة الدراسة، حيث اعتمد الطالبان على القرار رقم 51 المؤرخ في 24-03-1999 الصادر عن وزارة المالية، الذي يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا الشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بالإضافة الى القانون رقم 10-01 المنظم لمهنة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات ومحاسبين المعتمدين في الجزائر، والذي تضمن التخصصات المطلوبة لمزاولة هذه المهن، حيث سمح المشرع الجزائري بالحصول على تراخيص لمزاولة مهنة التدقيق الخارجي لمن كان تخصصه المحاسبة أو الاقتصاد أو المالية أو التسيير بالإضافة الى تخصصات أخرى.

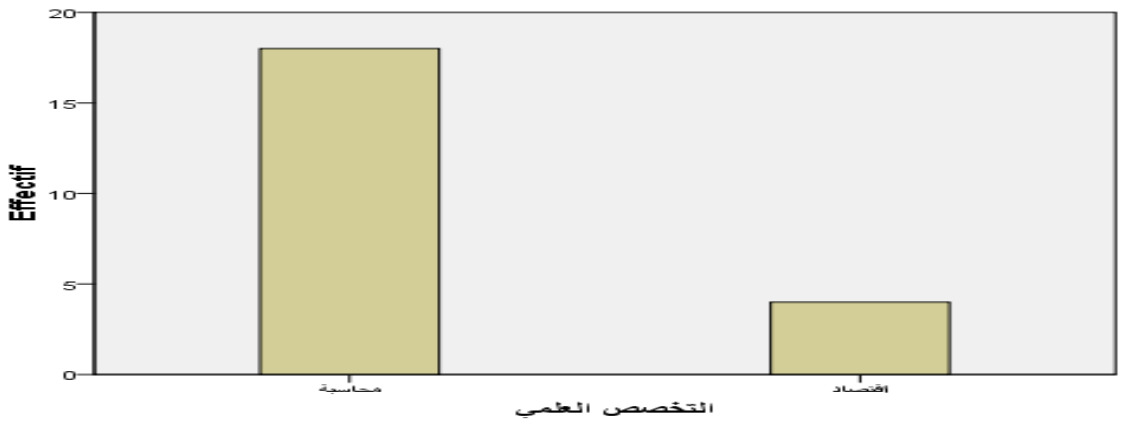
جدول رقم (12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	18	%81.8
اقتصاد	04	%18.2
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج المبينة في الجدول نجد أن أعلى نسبة هي (81.8%) وهي تعود للأفراد الذين تخصصهم محاسبة، ثم يليها الأفراد الذين تخصصهم اقتصاد بنسبة (18.2%) ، والشكل الموالي يمثل ذلك .

الشكل رقم (07):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام Spss

من خلال الشكل نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لهم تخصصات تتماشى وطبيعة موضوع دراستنا، حيث أن هذه التخصصات تسمح لنا بالحصول على أفضل الاجابات حول موضوعنا، والنتائج المتوصل اليها تكون تتميز بالواقعية والموضوعية.

الفرع الخامس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

اعتمد الطالبان في تبويب المهنة على أساس التصنيف الذي يمنحه المجلس الوطني للمحاسبة، من خلال الاعتماد على قانون 10-01 للمدقق الخارجي القانوني والذي هو محافظ الحسابات ومساعديه لأنهم هم المعنيون بهذه الدراسة، والجدول الموالي يلخص التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المتغير المهنة .

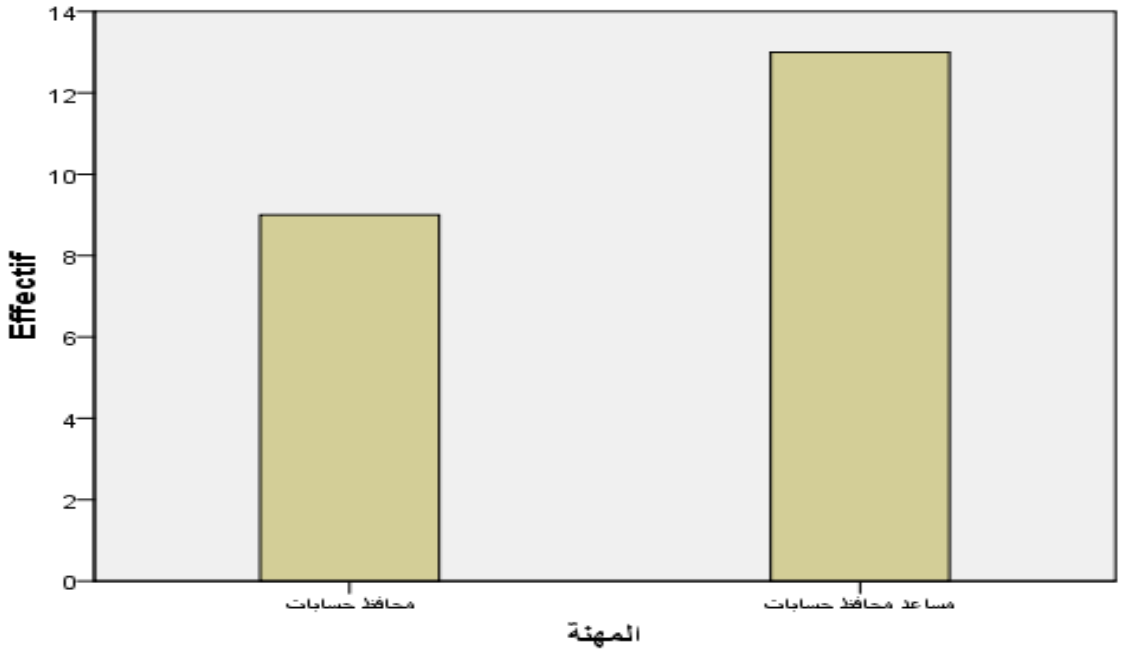
جدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ الحسابات	9	%40.9
مساعد محافظ الحسابات	13	%59.1
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة تركزت بشدة لدى فئة مساعدي محافظي الحسابات والتي قدرت نسبتها (59.1%) وتليها فئة محافظي الحسابات بنسبة (40.9%)، وتعتبر هذه النتائج مفيدة لموضوع هذه الدراسة، وذلك لأن محافظي الحسابات هم المخولون للقيام بمهام التدقيق الخارجي القانوني. والشكل الموالي يمثل هذه النتائج :

الشكل رقم (08):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

الفرع السادس: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

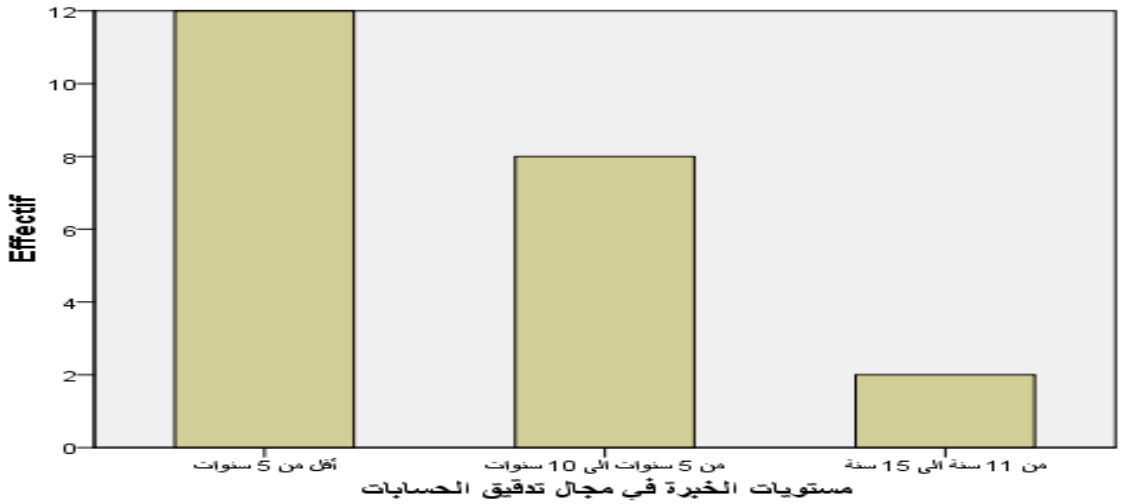
جدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	12	%54.5
من 5 سنوات الى 10 سنوات	8	%36.4
من 11 سنة الى 15 سنة	2	%9.1
المجموع	22	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

يلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة هي (54.5%) وتعود للأفراد الذين لم تتجاوز مستويات خبرتهم اقل من 5 سنوات، ويليها الأفراد الذين يتراوح مستوى خبرتهم من 5 سنوات الى 10 سنوات بنسبة (36.4%)، ثم يليها الأفراد الذين يتراوح مستوى خبرتهم في مجال تدقيق الحسابات ما بين 11 سنة الى 15 سنة بنسبة (9.1%) والشكل الموالي يمثل هذه النتائج.

الشكل رقم (09):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الشكل نلاحظ أن معظم أفرا العينة لديهم خبرة تقل عن 5 سنوات وهذا ما يدل على جيل جديد من محافظي الحسابات وتوجهات حديثة في مجال مهنة التدقيق الخارجي مما يمكننا على بيانات أكثر حداثة تواكب تطورات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض اجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الاستبيانات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الإجابات، واستنتاج الاتجاه العام لإجابات المدققين الخارجيين (عينة الدراسة)، وتحقق الفرضيات المصاغة من عدمها، وهذا قبل اجراء الاختبارات الاحصائية التي تثبت أو تنفي هذه الأخيرة.

الفرع الأول: عرض نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الدراسة

يلخص الجدول الموالي اجابات أفراد عينة الدراسة وهذا استنادا الى درجات مقياس "ليكرت الثلاثي" الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

الجدول رقم(15) : نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

العبارات	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة		
		نعم	محايد	لا
1-هل مهنة محافظ الحسابات هي مهنة متطورة في الجزائر	التكرار	3	1	18
	النسبة	13.6	4.5	81.8
2-هل مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون المنظم للمهنة 10-01 والقرارات التي تلته	التكرار	120	00	2
	النسبة	90.9	00	9.1
3- هل مكاتب التدقيق الخارجي يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال عام 2016	التكرار	5	00	17
	النسبة	22.7	00	77.3
4- هل يلتزم محافظ الحسابات باجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	التكرار	4	00	18
	النسبة	18.2	00	81.8
5-هل المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية تتوفر على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية	التكرار	5	00	17
	النسبة	22.7	00	77.3

6- هل يحرص محافظ الحسابات في الجزائر على ممارسة عمله بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور	التكرار	22	00	00
	النسبة	100	00	00
7-هل يمنع محافظ الحسابات في الجزائر في دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية	التكرار	00	00	22
	النسبة	0	00	100

المصدر: من اعداد الطالبان بالعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل عبارات المحور واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حازت على درجات اجابة حسب مقياس ليكارت الثلاثي ما عدا:

- درجة اجابة "محايد" بالنسبة لكل العبارات.
- درجة اجابة "لا" بالنسبة للعبارة رقم (06).
- درجة اجابة "نعم" بالنسبة للعبارة رقم (07).

الفرع الثاني: التحليل الاحصائي لمحور

الجدول رقم (16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1-هل مهنة محافظ الحسابات هي مهنة متطورة في الجزائر	1.32	0.716	لا
2-هل مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون المنظم للمهنة 10-01 والقرارات التي تلته	2.82	0.58	نعم
3- هل مكاتب التدقيق الخارجي يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال عام 2016	1.45	0.858	لا

4- هل يلتزم محافظ الحسابات بإجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	1.36	0.79	**لا**
5-هل المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية تتوفر على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية	1.45	0.858	**لا**
6- هل يحرص محافظ الحسابات في الجزائر على ممارسة عمله بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور	3	0.00	**نعم**
7-هل يمنع محافظ الحسابات في الجزائر في دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية	1	0.00	نعم
المتوسط العام للمحور	1.941	0.31	محايد

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss شاهد الملحق رقم 05

يظهر الجدول أعلاه أن كل اتجاهات عينة الدراسة سلبية نحو جميع عبارات المتعلقة بمحور الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (**1.941**) وهو أصغر من متوسط المرجح الأساس للدراسة (2)،كما أن المتوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات ليكارت الثلاثي، وهي الفئة التي تشير الى درجة "**لا**"، وكذلك الانحراف المعياري اذا يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (**0.31**) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

1-العبارة رقم (01): هل مهنة محافظ الحسابات هي مهنة متطورة في الجزائر؟

- بلغ المتوسط الحاسبي (**1.32**) وهو يقع ضمن فئة [1-1.66] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهذا ما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا يعتبرون مهنة محافظ الحسابات مهنة متطورة في الجزائر .

2-العبارة رقم (02): هل مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون المنظم للمهنة 10-01 والقرارات التي تلته؟

- حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.82**) وهو ينتمي لفئة [2.34-3] وفق مقياس ليكارت الثلاثي، مما يعني أن أغلبية أفراد العينة بالإجماع يعتبرون مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون 10-01 والقرارات التي تلته.

3-العبارة رقم (03): هل مكاتب التدقيق الخارجي يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال عام 2016؟

- من خلال الجدول أعله نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (**1.45**) والذي يقع ضمن فئة [1-1.66] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، هذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بأن أن مكاتب التدقيق الخارجي لا يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة خلال عام 2016 من أجل تحسين جودة المهنة.

4-العبارة رقم (04): هل يلتزم محافظ الحسابات بإجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة؟

- بلغ المتوسط الحسابي (**1.36**) لهذه العبارة والذي يقع ضمن فئة الأولى[1-1.66] حسب مقياس ليكارت الثلاثي هذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا تعتبر أن محافظي الحسابات يلتزمون بإجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

5-العبارة رقم (05): هل المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية تتوفر على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية؟

- كان المتوسط الحسابي (**1.45**) لهذه العبارة وهو الذي ينتمي الى فئة [1-1.66] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، مما يعني أن أغلبية أفراد العينة ترى بأنه لا يوجد في المؤسسات الاقتصادية التي يدققون قوائمها المالية على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية

6-العبارة رقم (06): هل يحرص محافظ الحسابات في الجزائر على ممارسة عمله بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور؟

- بلغ المتوسط الحسابي (**2.34**) وهو الذي يوافق فئة الثالثة [2.34-3] من مقياس ليكارت الثلاثي، وهذا يدل على أن كل أفراد عينة الدراسة موافقون بالإجماع على أنه يحرص محافظي الحسابات في الجزائر على ممارسة عملهم بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور.

7-العبارة رقم (07): هل يمنع محافظ الحسابات في الجزائر في دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية؟

- بلغ المتوسط الحسابي (**1.66**) وهو الذي ينتمي الى فئة [1-1.66] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، ما يفسر أن كل أفراد عينة الدراسة ترفض فكرة منح محافظ الحسابات في الجزائر دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية.

الفرع الثالث: تحليل اجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسئلة المباشرة

سنحاول من خلال هذا الفرع تحليل اجابات أفراد عينة الدراسة وذلك من خلال:

- **السؤال(01)**: ما هي المشاكل حسب رأيك (ان وجدت) التي تعيق من تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

من خلال وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية نستنتج أن المشاكل التي تعيق من تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تركزت في عدم التزام بالقانون 10-01 المنظم للمهنة وكذلك عدم تطبيق المعايير الوطنية للتدقيق وما يقابله من عدم وعي من قبل المؤسسات في الجزائر بأهمية عملية التدقيق.

- **السؤال (02)**: حسب رأيكم ما هي الاضافة التي ستضيفها المعايير الجزائرية للتدقيق لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

من خلال تحليلنا للسؤال الثاني تبني لنا أهم الاضافات التي ستصيفها المعايير الجزائرية للتدقيق لمهنة محافظ الحسابات هي مواكبة التطورات الاقتصادية وزيادة مصداقية وشريعة القوائم المالي.

❖ **السؤال (03)**: ما هو طابع المؤسسات التي تقومون بتدقيقها؟

حسب اجابات أفراد عينة الدراسة فان المؤسسات التي يدققونها هي مؤسسات عامة وخاصة وكذلك الشركات وجمعيات ونوادي.

❖ **السؤال (04)**: ما هي مختلف التقارير التي تعدونها؟

من خلال تحليلينا لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذا السؤال فقد تبين لنا أنا محافظي الحسابات يعدون تقارير دورية وسنوية وكذلك تقارير العامة والخاصة.

❖ **السؤال (05)**: ماهي الحلول الايجابية والفعالة التي من شأنها تؤدي الى نهوض بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (حسب رأيكم)؟

من بين الحلول التي يراها محافظي الحسابات لولاية المدية هي تطوير النظام البنكي مع وضع قانون خاص بالمهنة وتكثيف الرقابة من طرف لجان الوزارة المالية وكذلك الاهتمام بالتكوين عن طريق تربصات.

❖ **السؤال (06)**: ما هي أهم أحكامكم المستقبلية فيما يخص المهنة؟

حسب وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية فان أحكامه المستقبلية تمثلت توفير الفرص للمؤهلات المهنية وكذلك فتح المجال للشباب.

خلاصة

لقد خصصنا هذا الفصل لمختلف جوانب الدراسة الميدانية، بدءا بطبيعة الدراسة الميدانية، والطريقة والإجراءات المتبعة في اعداد الاستبيان ونشره واختبار صدقه وثباته، وكذلك مختلف خطوات الدراسة الميدانية، ثم قمنا بعد ذلك بعرض ومعالجة البيانات المتحصل عليها وتحليلها باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وذلك من أجل تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وقد وجدنا أن عبارات الاستبيان اتسمت بالثبات والصدق في تحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، وبتحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وجدنا أنها تميزت بالتنوع، وهو ما يعطي اجابات أكثر تمثيلا للواقع.

الخاتمة

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا، اضافة الى انفصال الملكية عن الإدارة، الى زيادة في أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في عملية الضبط المالية والوقوف على شفافية وصحة التقارير المنشورة من طرف المؤسسات باعتباره هيئة محايدة ومحلفة تعمل على زيادة مصداقية التقارير، كما أن مهنة التدقيق الخارجي لها أهمية كبيرة حيث تقع عليها مسؤولية التحقق والتدقيق لتعطي رأيا لا لبس فيه ولا غموض عن صحة وعدالة القوائم المالية وفقا لمعايير مهنية صادرة عن منظمات دولية والتي ترتكز عليها عملية التدقيق الخارجي.

وعلى هذا الأساس هدفت هذه الدراسة واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الى محاولة تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية.

على ضوء ما تم تقديمه نظريا وتطبيقيا خلصت الدراسة الى اختبار فرضيات الدراسة وكذلك مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن ايجازها فيما يلي:

أولا–اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تم تأكيدها من خلال الفصل الأول، حيث أن هناك عدة أسباب أدت الى وجود مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لعل أهمها الانهيارات المؤسسية والأزمات المالية، وذلك من أجل الحصول على معلومات مالية تتسم بصدق والوضوح.

الفرضية الثانية: تم تأكيد الفرضية الثانية من خلال الفصل الثاني، حيث أن الأهمية التي اكتسبتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر توالت التشريعات التي تحكم هذه المهنة أهمها القانون 10-01، كما عرف التظيم المهني في الجزائر عدة تغيرات من أهمها صدور معايير التدقيق الوطنية وكذلك نظام تكوين جديد للمدققين الخارجين.

الفرضية الثالثة: من خلال الدراسة الميدانية تم تأكيد الفرضية، حيث حسب وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية، يشير واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الى انعدام القبول المطلوب، ويرجع ذلك لأسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة.

ثانيا–نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لكل من الجانب النظري والتطبيقي، توصلنا الى النتائج التالية:

- تعرف الممارسة المهنية للمراجعة في المؤسسات الجزائرية تطورات مستمرة، تماشيا مع تطور الممارسات المحاسبية التي تعرف في كل مرة تقنيات جديدة تعتمد أكثر فأكثر على تكنولوجيا المعلومات.
- تسببت الأزمات المالية والفضائح المالية والانهيارات التي لحقت بالعديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تزعزع ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعين الخارجيين، وهذا ما حتم الاهتمام أكثر بتقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية من أجل اعادة ثقة لمهنة المراجعة الخارجية وتقارير المراجعين الخارجيين.
- يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية تتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ والأسس من أجل القيام بفحص انتقادي لجميع السجلات والدفاتر والقوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة بهدف اعطاء رأي فني محايد عن وضعية المالية للمؤسسة، فالتدقيق الخارجي ما هو إلا فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت ومدى فعالية نظم المعلومات في انتاج معلومات ذات موثوقية عالية وتتميز بالشفافية.
- يعتبر اصدار الجزائر لمجموعة من المعايير الوطنية للمراجعة خطوة كبيرة أخرى تخطوها الجزائر في مجال اصلاح الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية.
- التطور الاقتصادي ودخول الشركات الكبرى حيز الوجود وتخطيها الحدود الجغرافية أثر على بيئة مهنة التدقيق الخارجي مما استدعى ضرورة توحيدها وإعطائها بعد دولي لتذليل الفروقات بين ممارسي التدقيق الخارجي من دولة الى أخرى.
- الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للتدقيق الخارجي للارتقاء بالمهنة في العالم وتوحيد الممارسات المهنية للمدققين الخارجيين بين الدول.
- التدقيق الخارجي هو هيئة رقابية حيادية يعتمد عليها ملاك المؤسسات والمساهمين في الوقوف على مدى صحة وسلامة القوائم المالية وبناءا على تقاريرهم النهائية يمكنهم من اتخاذ القرارات.

- انتظار الجزائر حتى سنة 2010 لكي تصدر القانون الجديد المنظم للمهنة 10-01 والذي سبقه قانون 91-08، رسمت نوع من اللاتنظيم وعدم وجود ضوابط وجود للممارسة المهنية.

ثالثا-الاقتراحات:

فيما يلي مجموعة من الاقتراحات التي ارتأينا تقديمها في نهاية دراستنا:

- ضرورة الاهتمام بالمدقق الخارجي بتطوير قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة عالية.
- ضرورة تنظيم العديد من الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة التدقيق الخارجي.
- العمل على تفعيل النصوص القانونية والتنظيمية لأجل ضمان ممارسة مهنية كفؤة، ترفع من مستوى التطلعات الوطنية لمواكبة المستويات العالية.
- منع تواطئ محافظي الحسابات مع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة.
- التكفل الجيد بمهنة محافظ الحسابات من أجل تنميتها وتطويرها وذلك بتنفيذ نظام تكوين (معهد متخصص لمهنة المحاسبة) قادر على توفير مهارات التدريب الملائم لطموحات المهنة.
- العمل على مشاركة في دورات تدريبية لمحافظي الحسابات بهدف رفع مستوى مراجعي الحسابات والتعرف على آخر مستجدات الساحة الدولية في مجال المراجعة.
- ضرورة تطبيق معايير الجزائرية للمراجعة على أرض الواقع.
- منح الفرصة للطلبة ودمجهم في ميدان المراجعة لخلق المنافسة في ميدان مهنة المراجعة وعدم بقائه محتكر مكن طرف بعض الأشخاص عن طريق التعجيل بالإفراج على المراسيم التنظيمية المحكمة لجملة فقرات المواد الجديدة المنصوص عليها بالقانون 10-01 المتمثل في تحديد الآجال فتح ايداع ملفات المتربصين.

رابعا–آفاق:

بعد قيامنا بهذه الدراسة ارتأينا اقتراح بعض المواضيع التي يمكن التطرق اليها كإشكاليات للبحث مستقبلا، ومن بينها:

- ما هي التحديات التي سوف تواجه المراجعة الخارجية في الجزائر، في ظل تبني المعايير الجزائرية للمراجعة؟
- ما هي انعكسات تبني المعايير الدولية للمراجعة على نظام المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- كيف يمكن للمراجعة الخارجية أن تواجه التحديات المتجددة التي تعرفها المهنة في سبيل تحسين جودة خدمات المراجعة؟

المراجع

المراجع

❖ المراجع باللغة العربية

أولا–الكتب

1–أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.

2–أحمد عبد المولي الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دار وائل للنشر، عمان، 2007.

3– أحمد نور، تدقيق الحسابات، المؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992،.

4–أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 1996.

5– ادريس عبد السلام الشتوي، المراجعة (معايير واجرائات)، دار النهضة، بيروت، 1996.

6–أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

7–أمين عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.

8–حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، دار الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2003.

9–حسين القاضي وحسي دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية، مؤسسة الورق، عمان، 1999.

10–حسين دحدوح وحسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الاطار النظري والاجراءات العملية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

11– خاتم محمد الششني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطلعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

12–خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.

13–خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، 2006

14–رجب السيد وعبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.

15–زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار عمان، 2006.

16–سنامي ومحمد الوقاد وأخرون، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى، 2009،

17–سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011.

18-سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2010.
19-طلال أبو غزالة، دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، مارس 1987.
20-عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، مكتبة دار الطباع للنشر والتوزيع، بغداد، 1988.
21-كمال الدين الدهوري ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006
22-كمال الدينى مصطفى، الدهراري ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
23-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
24-محمد السيد ناغي، المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التطبيق، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، 2000.
25-محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
26-محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
27-محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2002.
28- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
29-محمد فصل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.
30-محمود السيد الناغي، التدقيق الاطار النظري والممارسة، مكتبة الجلاء، القاهرة، 1996.
31-محمود ناجي درويش وعيب الفتاح محمد الصحن، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 1998
32-منشرات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، بيان الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، نيويورك، 2013.
33-منصوري أحمد البدوي وشحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.
34-هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.

ثانيا–البحوث العلمية:

1–أحمد محمد صالح الجلال، تأثر متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة ذكتورة، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

2– أسماء شرفي، ابتهاج بن خليفة، عائشة فرحات، دور معايير التدقيق الجزائرية في تطوير أداء محافظي الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2019.

3– أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2017.

4– بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.

5– بن جبور سهيلة، واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.

6–بن عمار كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2013

7– بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013.

8– بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.

9– حمادي نبيل، التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2008.

10– رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2016.

11– رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل اصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البيدة 02، 2018

12– سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2017.

13– سوسة بدر الدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2019.

14- شريفي محمد سمير، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2019

15- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادة والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، 2017

16- لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019.

17- لشلاش عائشة، جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2018.

18- محمد الأمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011،

19- مرنيش حمدي، أثر الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

20- مروة بوقادوم، اشكالية التكامل بين مهمة محافظ الحسابات ورقابة البنك المركزي وأثره على مصداقية القوائم المالية للبنوك التجارية، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2019.

21- منعم صدوق، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة شلف، 2008.

22- وليد بن عدة، تقرير المدقق الخارجي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2019،

ثالثا- المقالات العلمية:

1-الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، السنة 05، 2012.

2- بن عيسى خيرة، دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ افصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،مجلة الهقار للدرسات الاقتصادية، العدد 03، ، جامعة معسكر، 2018.

3-بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة الابداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، جامعة برج بوعريريج، 2019.

4- حسام الدين خداش وآخرون، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 07، العدد 04، 2011.

5- خلايفية ايمان، جاوحدو رضا، التدقيق الخارجي بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المعارف، المجلد 14، العدد 01، جوان 2019، جامعة عنابة، 2018.

6- زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 09، جامعة الوادي، 2016.

7- زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر،مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي 33 (02)، جامعة الجلفة، 2018.

8- سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي بريكة، 2018.

9- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر،مجلة وفاق السياسة والقانون، العدد 09، جامعة سعيدة، 2013

10- عبد الله أحمد عمر بامسوس، معايير التدقيق الدولية امكانية تطبيقها في الجمهورية اليمنية، متاح على الموقع www.yenien.uic، تم الاطلاع عليه يوم 08-05-2020

11- فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، دفتر السياسة والقانون، العدد 09، جوان 2013.

12- قرموني سراج زكريا، دور محافظ الحسابات في ابراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي، لم يذر اسم المجلة والعدد، جامعة سيدي بلعباس، 2018.

13- محمد ابراهيم النوايسة، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في ادارة الأعمال، المجلد 02، العدد 03، 2006.

14- محمد الهادي ضيف، أحمد الصالح سباغ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 08، جامعة الوادي، 2018.

15- مداح عبد الباسط، سعيدي يحيى، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 03، جامعة الوادي، 2017.

16- مصطفى عقاري، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.

17- هامل عبد المالك، واقع وأفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، لم يذكر اسم المجلة والعدد، المدرسة العليا للتجارة، 2018

18-الياس هامد، عبد النعيم دفروز، الأخضر عياهي، محافظ الحسابات ودوره في دعم ةتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء الثاني، جامعة الوادي، 2017.

رابعا– الملتقيات والمداخلات:

1–أحمد لعماري، الاصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 11–12 أكتوبر 2010.

2–الأزهر عزة، رشيد خالدي، مداخلة بعنوان: النظام المحاسبي المالي ومنهجية المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة (دراسة تحليلية)، ملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24–25 نوفمبر 2014.

3– حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية الجزائرية في ظل الاصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05–2013-05

4–خليفة أحمد، حسين منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14، ديسمبر 2011

5–عمورة جمال، ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2001.

6–محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10–01، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

7–مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الاصلاحيات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

خامسا–القوانين:

1–الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، المؤرخة في 30–12–1969

2–الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة في 01–05–1991.

3–وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998.

4–الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، المؤرخة في 04–06–2006.

5-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، السنة 47، صادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 المتضمنة القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010،

6-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، السنة 48، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، المرسوم التنفيذي 11-32.

7-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، السنة 48، الصادرة بتاريخ 1 جويلية 2011، المتضمنة المرسوم التنفيذي 11-202، المؤرخ في 26 -05-2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات، أشكالها وأجال ارسالها.

8-المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره

9-المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره

10-المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره

11-وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 24 فيفري 2016.

12-وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

13-وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 25 مارس 2017.

14-وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24-09-2018.

سادسا-مطبوعات

1-زياني عبد الحق، محاضرات في مراجعة وتدقيق الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تيارت، 2018.

2- عمر علي عبد الصمد، محاضرات في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة يحى فارس، المدية، 2017-2018.

3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، معايير تقارير محافظ الحسابات، نصوص قانونية تخص معايير التقارير، مطبوعة دون نشر ودون تاريخ، الجزائر.

❖ **المراجع باللغة الأجنبية:**

Faiz saidj, méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemis miliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



استبيان لتتبع واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية

الأخ الكريم، الاخت الكريمة....،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد:

يقوم الطالبان بإعداد بحث اكاديمي تكميلي للحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة بعنوان: **"تقييم واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات لولاية المدية"**.

ويمثل هذا الاستبيان الجوانب الهامة لمساعدتنا علة انجاز موضوع مذكرتنا وتهدف الدراسة لمعرفة آرائكم حول واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وكذا الحلول الفعالة لنهوض بواقع هذه المهنة.

لذا فإننا نأمل المتكرم بالإجابة على الأسئلة الاستبيان بوضع اشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك وكذا الاجابة على الأسئلة المقترحة كمساعدة منكم على انجاح دراستنا، مع العلم أن هذا الاستبيان مصطفى لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضوع سرية تامة، علما أن نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم في أي وقت اذا رغبتم في ذلك.

أرجو أن تتقبلو منا فائق التحية والاحترام

عمار بلقيروس فيسة وأمين خليلي

الجزء الأول: معلومات حول المبحوثين

1-الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 سنة الى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

3-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتورة ☐

أخرى ☐

4-التخصص العلمي: محاسبة ☐ ادارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ علوم مالية وبنكية ☐

أخرى

5-المهنة: محافظ الحسابات ☐ مساعد محافظ الحسابات ☐

6-مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات الى 10 سنوات ☐

من 11 سنة الى 15 سنة ☐ من 16 سنة الى 20 سنة ☐ 21 سنة أو أكثر ☐

الجزء الثاني: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وكذا سبل تفعيلها من خلال:

أ-الاجابة على الأسئلة بوضع علاة (X):

العبارة	نعم	محايد	لا
1-هل مهنة محافظ الحسابات هي مهنة متطور في الجزائر؟			
2-هل مكانة التدقيق الخارجي في الجزائر تستند في عملها الى القانون المنظم للمهنة 10-01 والقرارات التي تلته؟			
3-هل مكاتب التدقيق الخارجي يطبقون المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة من خلال عام 2016 من أجل تحسين جودة المهنة؟			
4-هل يلتزم محافظ الحسابات باجراء تربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة؟			
5-هل المؤسسات الاقتصادية التي تدققون قوائمها المالية تتوفر على وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية؟			
6-هل يحرص محافظ الحسابات في الجزائر على ممارسة عمله بصورة تؤدي الى رفع شأن المهنة وقدرتها على خدمة الجمهور؟			
7-هل يمنع محافظ الحسابات في الجزائر في دفع نسبة من أتعابه لوسطاء مقابل حصوله على عملية مهنية؟			

ب–اضافة الى الأسئلة المباشرة التالية:

1–ما هي المشاكل حسب رأيك (ان وجدت) التي تعيق من تطور مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

.....

.....

.....

2–حسب رأيكم ما هي الاضافة التي ستضيفها المعايير الجزائرية للتدقيق لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟

.....

.....

.....

3–ما هو طابع المؤسسات التي تقومون بتدقيقها؟

.....

.....

.....

4–ما هي مختلف التقارير التي تعدونها؟

.....

.....

.....

5-ماهي الحلول الايجابية والفعالة التي من شأنها تؤدي الى نهوض بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (حسب رأيكم)؟

.....

.....

.....

6-ما هي أهم أحكامكم المستقبلية فيما يخص المهنة؟

.....

.....

.....

الملحق رقم (02): نتائج اختبار ثبات الاستبيان

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	33	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	33	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,717	7

الملحق رقم (03): نتائج اختبار الارتباط

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	M1
A1	Corrélation de Pearson	1	-,012	,119	,217	,119	,076	,119	,459*
	Sig. (bilatérale)		,957	,598	,332	,598	,737	,598	,032
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A2	Corrélation de Pearson	-,012	1	,885**	,868**	,885**	,964**	,885**	,520*
	Sig. (bilatérale)	,957		,000	,000	,000	,000	,000	,013
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A3	Corrélation de Pearson	,119	,885**	1	,919**	1,000**	,933**	1,000**	,754**
	Sig. (bilatérale)	,598	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A4	Corrélation de Pearson	,217	,868**	,919**	1	,919**	,898**	,919**	,682**
	Sig. (bilatérale)	,332	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A5	Corrélation de Pearson	,119	,885**	1,000**	,919**	1	,933**	1,000**	,754**
	Sig. (bilatérale)	,598	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A6	Corrélation de Pearson	,076	,964**	,933**	,898**	,933**	1	,933**	,600**
	Sig. (bilatérale)	,737	,000	,000	,000	,000		,000	,003
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
A7	Corrélation de Pearson	,119	,885**	1,000**	,919**	1,000**	,933**	1	,754**
	Sig. (bilatérale)	,598	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	22	22	22	22	22	22	22	22
M1	Corrélation de Pearson	,459*	,520*	,754**	,682**	,754**	,600**	,754**	1
	Sig. (bilatérale)	,032	,013	,000	,000	,000	,003	,000	
	N	22	22	22	22	22	22	22	22

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (04): نتائج المعلومات العامة حول المبحوثين

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	التخصص العلمي	المهنة	مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات
N	Valide	22	22	22	22	22	22
	Manquant	0	0	0	0	0	0

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	22	100,0	100,0	100,0

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	9	40,9	40,9	40,9
	من 31 سنة الى 40 سنة	9	40,9	40,9	81,8
	أكثر من 40 سنة	4	18,2	18,2	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	4	18,2	18,2	18,2
	ماستر	12	54,5	54,5	72,7
	ماجستير	1	4,5	4,5	77,3
	دكتورة	5	22,7	22,7	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	18	81,8	81,8	81,8
	اقتصاد	4	18,2	18,2	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	9	40,9	40,9	40,9
	مساعد محافظ حسابات	13	59,1	59,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

مستويات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	12	54,5	54,5	54,5
	من 5 سنوات الى 10 سنوات	8	36,4	36,4	90,9
	من 11 سنة الى 15 سنة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): نتائج اجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور

Statistiques

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	M1
N	Valide	22	22	22	22	22	22	22	22
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	12	54,5	54,5	54,5
	محايد	5	22,7	22,7	77,3
	نعم	5	22,7	22,7	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	7	31,8	31,8	31,8
	محايد	1	4,5	4,5	36,4
	نعم	14	63,6	63,6	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	40,9	40,9	40,9
	محايد	4	18,2	18,2	59,1
	نعم	9	40,9	40,9	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	45,5	45,5	45,5
	محايد	4	18,2	18,2	63,6
	نعم	8	36,4	36,4	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	12	54,5	54,5	54,5
	محايد	2	9,1	9,1	63,6
	نعم	8	36,4	36,4	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	27,3	27,3	27,3
	محايد	2	9,1	9,1	36,4

	نعم	14	63,6	63,6	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	13	59,1	59,1	59,1
	محايد	7	31,8	31,8	90,9
	نعم	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

M1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,29	1	4,5	4,5	4,5
	1,57	3	13,6	13,6	18,2
	1,71	1	4,5	4,5	22,7
	1,86	8	36,4	36,4	59,1
	2,00	2	9,1	9,1	68,2
	2,14	2	9,1	9,1	77,3
	2,29	3	13,6	13,6	90,9
	2,43	1	4,5	4,5	95,5
	2,57	1	4,5	4,5	100,0
	Total	22	100,0	100,0	