جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 01/10

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات –ولاية ورقلة–

لفترة "ماي_جوان" 2019

من اعداد الطالبتين:

بن جلول هاجر، مرخوفي عربية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/قوجيل محمد .....رئيسا

أ/الدكتور قريشي خير الدين..... مشرفا

أ/صديقي فؤاد.....مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان :

تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 01/10

دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافظي الحسابات –ولاية ورقلة–

لفترة "ماي_جوان" 2019

من اعداد الطالبتين:

هاجر بن جلول، عربية مرخوفي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/قوجيل محمد.....رئيسا

أ/الدكتور قريشي خير الدين .....مشرفا

أ/ صديقي فؤاد..... مناقشا

السنة الجامعية 2019/2018

الإهداء

أهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى

من غرس في نفسي القيم النبيلة والمثل العليا بمعانيها الشامخة وحدثني عن جمال الدنيا وسر

وجودها، وعلمني الإحسان وكان بجانبي دائما

والدي الغالي

من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والطهر

والحنان والعطاء وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت

والدتي الغالية

وإلى البلاسم التي تزهر بهم الحياة وتحلو معهم مرارة الأيام والواقفين دوما إلى جانبي اخواني و

أخواتي الأعزاء(فيصل، عيسى، شادية، سلوى، نصيرة، عائشة) وابنائهم الصغار كل باسمه

وإلى كل صديقاتي واصدقائي الأعزاء (مريم، هاجر، بسمة، فايزة، زكرياء، منير، يونس، محمد)

الى صديقتاي الغاليتين وتوأما روحي ايمان، طمطومة

وإلى دفعة سنة ثانية ماستر محاسبة وتدقيق وكل حاملي راية العلم

وإلى جميع من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع لهم جميعا أهدي عملي المتواضع

عربية

إهداء

اللهم الحمد منا ولك الشكر فضلا، وأنت ربنا و نحن عبيدك وصلي اللهم على الرحمة وعلى النعمة المسداة سيدنا محمد وعلى ألله وصحبه.

إلى روحي الأولى الشمعة التي تنير دربي من ذاقت مرارة الحياة لتطعمنا أحلاه والى من وهبت عمرها وحملتني وهنا على من شجعتني على مواصلة دربي " أمي" الغالية أطال الله في عمرها.

إلى أغلى ما في الوجود إلى من هدى روحي و طهر نفسي إلى الذي ساعدني طوال حياتي وكان سند لي إلى" أبي" العزيز أطال الله في عمرك

إلى زوجي العزيز الغالي

الى اخواتي " دليلة ، سامية ، لطيفة ،شقيقة ، سمية ، إلهام ،أسيل ، إيمان "

الى اخواني "بلال ،سفيان ، عبد الرحمان ، مسعود ، رمزي ، عبد السلام "

الى من نساهم قلمي و لن ينساهم قلبي ،اليكم جميعا اهدي عصارة جهدي

ماجر

الشكر

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا (محمد صلى الله عليه وسلم) وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد.....

فه إننا أشكر الله (تبارك وتعالي) على توفيقه واعانته لنا على إتمام هذا الجهد المتواضع، والسير على درب العلم بخطى هادئه وداقئه، وهذا كله من فضله وكرمه، وعملا بقوله (عليه الصلاة والسلام): "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإننا نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى الأستاذ قريشي خير الدين، لتفضيله بالإشراف على هذه المذكرة، ، والأستاذ خمقاني بدر الزمان، والدكتور محجوبي عبد الحق

،و كل من علمنا حرفه من اساتذتنا في جميع الاطوار أسأل الله (سبحانه وتعالي) أن يكون في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين، بمناقشة هذه المذكرة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة والتوجيهات السديدة.

كما لا يسعنا أيضا إلا أن نتقدم بشكري وعرفاننا للأساتذة الأفاضل الذين قاموا مشكورين بتحكيم الاستبيان، وكذلك أصحاب مكاتب محافظي الحسابات والمحاسبة لتعاونهم معنا في تعبئة الاستبيان وتقديم كافة المعلومات اللازمة لي، وكل الشكر والعرفان لمن ساهم في إخراج هذا البحث المتواضع، سائلين المولى (عز وجل) أن يجعله في ميزان حسناتهم جميعا، يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتي الله.

الملخص

يتناول هذا البحث عموميات حول مهنة محافظ الحسابات، وفي الجانب التطبيقي تم القيام بالدراسة التطبيقية حول تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 10-01.

ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل الى ان مهنة محافظ الحسابات او مهنة المراجعة جاءت وليدة احتياجها في المؤسسات الاقتصادية واهميتها البالغة التي تعود على عدة اطراف، فلقد سعى التشريع الجزائري الى تنظيم هذه المهنة من خلال وضع مختلف القوانين التي تنظم المهنة وتساهم في تطورها، كما يوجد معاييرللمراجعة الخارجية التي تضبط المهنة، لكن المهنة لازالت تحتاج الى المزيد من التطوير لمواكبة التطورات والتحديات المعاصرة.

كلمات مفتاحية:

المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات، القانون 10-01.

Summary

This research illustrates the important concepts and elements of auditing and the principles of external auditing, as well as it explains the tasks of auditor. In another hand, on the applied side, a case study was conducted on the reality of the professional practice of auditing in Algeria.

The study confirms that the external review emerged as a result of its increasing need in the enterprises and the its importance for all stakeholders of the enterprises, and the Algerian legislation sought to regulate this profession through the enactment of various laws that regulate the profession and contribute to its development. But there is a slight lack of commitment of auditors to standards and laws of the profession, and the profession still needs to development for keep abreast of changes and challenges contemporary.

Key-words: External Auditing, Auditor, law (10-01)

قائمة المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
الاهداء	III
شكر وتقدير	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الاشكال	VIII
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية حول دور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 10-01	01
تمهيد	01
المبحث الأول: الادبيات النظرية حول دور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 10-01	02
المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية السابقة حول دور واداء محافظ الحسابات	45
خاتمة الفصل	53
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية حول تقييمية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة	55
تمهيد	55
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	56
المبحث الثاني: تقديم ومناقشة النتائج	60
خاتمة الفصل	75
خاتمة	77
قائمة المراجع	81
الملاحق	87
الفهرس	114

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول (02-01)	يمثل عينة الدراسة	**57**
الجدول (02-02)	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	**58**
الجدول (02-03)	معايير تحديد الاتجاه	**59**
الجدول (02-04)	معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	**59**
الجدول (02-05)	يوضح افراد مجتمع الدراسة حسب الجنس ذكر وانثى	**60**
الجدول (02-06)	المؤهل العلمي	**62**
الجدول (02-07)	يوضح توزيع مفردات حسب الخبرة المهنية	**63**
الجدول (02-08)	يوضح الوظيفية التي يشغلها	**64**
الجدول (02-09)	يوضح نتائج المحور الأول	**66**
الجدول (02-10)	يوضح نتائج الحور الثاني	**69**
الجدول (02-11)	يوضح نتائج المحور الثالث	**70**

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
الشكل (01-01)	الفرق بين الاشكال الثلاثة لمستويات محافظ البيانات	21
الشكل (02-01)	يوضح افراد مجتمع الدراسة حسب الجنس ذكر أنثى	61
الشكل (02-02)	يوضح المؤهل العلمي	62
الشكل (02-03)	يوضح تمثيل بياني لافراد العينة حسب الخبرة المهنية	64
الشكل (02-04)	يوضح الوظيفة التي يشغلها	65

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان	رقم الصفحة
الملحق رقم 01	استمارة الاستبيان	89
الملحق رقم 02	مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير الجزائرية للتدقيق	92
الملحق رقم03	تقارير محافظ الحسابات	93
الملحق رقم04	مواد القانون 10-01	94
الملحق رقم05	المرسوم التنفيذي 11-26	95
الملحق رقم06	التحليل الاستدلالي	96
الملحق رقم07	معاملات الفا كرونباح	108

مقدمة

مقدمة

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورا ملحوظا وذلك تماشيا مع المتغيرات الدولية، فبعدما كان هناك تداخل بين دور كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي، وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالرقابة ،فإنه لم يحظى عندنا في الجزائر بدراسات قانونية كافية تلقي الضوء على جوانب قانونية مختلفة ،وهذا لحداثة هذه المهنة في الجزائر إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فالتكريس القانوني لهذه المهنة يرجع إلى القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،وما أتبعه من العديد من النصوص التنظيمة ،إلا أن هذا القانون كان لا يتماشى والمعايير الدولية في مجال التدقيق بالإضافة إلى احتياجات إقتصاد السوق فأصبح من الضروري البحث على تحديثات أخرى للقوانين من أجل تطوير هذه المهنة،وبصدور القانون 10-01 حيث تظهر لنا رغبة المشرع في جعل التدقيق مهنة تكّيفه مع القواعد المعمول بها عالميا خاصة مع سياسة التفتح الاقتصادي التي تتطلب أن تكون قواعد المحاسبة أكثر تطورا وذلك بنصه على العديد من الالتزامات القانونية لاسيما عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المعنية، ويؤكد واقع الأمر أن الجزائر أرادت تأمين هذه المهنة حسب الظروف والإمكانيات المتاحة من خلال حرص المشرع الجزائري على منحها الإطار القانوني المناسب من أجل ممارستها في أحسن الظروف وحمايتها من مختلف الضغوط والممارسات التي تؤثر عليها، كل هذا يدفعنا للإشادة بدور الدولة الجزائرية في هذا المجال باعتبارها استطاعت في ظرف وجيز لتأطير هذه المهنة ولو بصفة غير شاملة عكس العديد من الدول العربية التي عجزت عن ذلك رغم انها سبقتنا في هذا المجال.

الاشكالية :

في ظل الظروف و المتغيرات السابقة الذكر قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو التالي:

-ما مدى مساهمة القانون 10-01 في تفعيل مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية ؟

للاجابة على الاشكالية الرئيسية، تم تقسيمها لتساؤلات فرعية التالية:

- هل يعد القانون منظما لمهنة التدقيق؟
- ما مدى التزام محافظ الحسابات بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالمهنة؟
- هل يعتبر اداء محافظ الحسابات فعال في البيئة الجزائرية؟

الفرضيات

على ضوء الاشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، تم صياغة الفرضيات التالية:

- يعتبر القانون 10-01مناسب ومنظم للمهنة.

- يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 10-01اثناء القيام بمهامه.

- يتميز أداء محافظ الحسابات بالفعالية في البيئة الجزائرية.

اسباب اختيار الدراسة:

يرجع اختيار الطالبتان لهذا الموضوع لـ:

-مهنة التدقيق تبقى جديدة وغير معروفة في البيئة الجزائرية.

-الرغبة في التعرف على مهنة محافظ الحسابات.

-اهمية الموضوع من الجانب العملي بالنظر للدور الحيوي الذي تلبعه المراجعة في بناء توجيه قرارات مستخدمي القوائم المالية لما تمنحه من ثقة وصدق وشرعية لهذه القوائم.

اهمية الدراسة:

تتعلق الاهمية اساسا في اهمية متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في اداء محافظ الحسابات من جهة والقانون 10-01من جهة اخرى، ويمكن توضيح اهمية الدراسة فيمايلي:

-واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر واهم الاصلاحات التي مستها.

-مدى تطبيق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق.

-الاطلاع على اراء المختصين حول مدى تطبيق القانون 10-01.

- محاولة تشجيع الواقع المهني في الجزائر.

اهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف يمكن تلخيصها فيمايلي:

- دور مراجع الحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية؛

- معرفة مدى فعالية القوانين الجزائرية في ميدان المراجعة الخارجية؛

- محاولة تشجيع الواقع المهني للمراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

المنهج المستخدم:

بناءا على طبيعة الاشكال المطروح وبغية الوصول الى الاهداف المرجوة في هذا البحث، والقصد الاحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، استخدمنا المنهج المتبع في الدراسات المالية والاقتصادية، وعليه فأن المنهج المستخدم كان المنهج الوصفي لسرد الحقائق المتعلقة باداء محافظ الحسابات من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية المتعلقة باشكالية بحثنا، كما اعتمدنا الاداة التحليلية في باقي الاطوار النظرية للبحث، بالاضافة الى الاداة الاحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية بالاستعانة بالبرنامج التحليل الاحصائي SPSS، حيث قمنا بتحليل النتائج على محور من الاستبيان وذلك من خلال العينة من محافظي حسابات ومحاسبين وخبير محاسبي بولاية ورقلة والتعرف على مهنة التدقيق واختبار فرضيات الدراسة ومن خلاله تم التوصل للنتائج المتعلقة للدراسة.

صعوبات الدراسة:

لعل اهم الصعوبات التي تعرضت السير الحسن للدراسة تتمثل في مايلي:

- قلة الدراسات السابقة المشابهة، والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع الدراسة؛

- صعوبة توزيع الاستبيان من مكان الى اخر والتأخر في الاجابة عليه؛

- عدم التجاوب الايجابي لبعض افراد مجتمع الدراسة الاساتذة منهم والمهنيين.

هيكل الدراسة :

تناولنا هذا الموضوع من خلال فصلين إضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة ، قسم البحث حسب المنهجية التالية:

-الفصل الأول: تضمن الادبيات النظرية والتطبيقية الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول تضمن التنظيم ماهية محافظ الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني شمل المعايير والقوانين المنظمة للمهنة و التي تضمنت المعايير الجزائرية و المعايير الدولية والقوانين والنصوص التشريعية للمهنة؛ أما المبحث الثالث تضمن الادبيات التطبيقية حيث تطرقنا الى اهم الدراسات السابقة في هذا الموضوع؛

- الفصل الثاني: فكان للدراسة الميدانية وارتأينا فيه عرض الاستبيان يقدم الى عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين وبعض الأساتذة الجامعيين للوقوف على مدى مساهمة القانون 10-01 في تفعيل مهنة محافظ الحسابات، وتم تحليل هذا الاستبيان باستخدام الأدوات الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS، وشملت الدراسة الميدانية بدورها ثلاثة مباحث الأول تطرقنا فيه إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، والثاني إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة، وأخيرا قمنا بتحليل نتائج كل محور من الاستبيان.

الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية لدور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية

تمهيد :

ان مهنة المراجعة وكباقي المهن الحرة تتوفر على اطار عام يحدد شروط الممارسة والمعرفة التي يجب ان تتوفر في الممارس لها، بالإضافة إلى تحديد المهام التي يقوم بها وحقوقه وطريقة تعيينه وعزله والمسؤوليات التي يتحملها في ممارسته للمهنة، وكذلك المعايير والقوانين المنظمة لهذه المهنة.

ومن هذا المنطلق سنتطرق الى اهم جوانب مهنة محافظة الحسابات، ومن خلال هذا الفصل مبحثين كمايلى:

المبحث الاول: الادبيات النظرية لدور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية؛

المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية السابقة حول دور واداء محافظ الحسابات.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لدور وأداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

يعد محافظ الحسابات ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له القيام بالمصادقة على صحة حسابات المؤسسة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، وحتى يتمكن من القيام بهذا العمل عليه أن يتوفر على جملة من الصفات والشروط إضافة إلى امتلاكه درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي، وعليه سنحاول التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات.

الفرع الأول: التأهيل الفني والقانوني لمحافظ الحسابات

أولا: تعريف محافظ الحسابات: لقد تعددت التعاريف لمحافظ الحسابات سنذكر منها:

***تعريف 1**: حسب المادة 22من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

تعريف 2: مدقق الحسابات هو ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويتحمل كامل المسؤولية عن إنجاز العمل المنوط به، والتوقيع على التقرير، وهو يملك الحق في تفويض أشخاص للقيام بمهام محددة من عملية تدقيق الحسابات.[2]

***تعريف 3**: المدقق هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها[3].

وعليه يمكن تعريف محافظ الحسابات بصفة عامة:

---

[1] المادة 22 من القانون10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010**المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص 32.

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

محافظ الحسابات هو شخص لديه مؤهلات مهنية تمكنه من مزاولة مهنته وهو مستقل عن المؤسسة محل التدقيق مهنته الرئيسية هو إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمنشأة وتقع على عاتقه مسؤولية لهذا يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة.

ثانيا: خصائص الوظيفة المهنية:

ان مهنة محافظ الحسابات لها عدة خصائص تمتاز بها وذلك من أجل نجاح عملية المراجعة على أكمل وجه ومن ضمنها نجد الاستقلالية وكذلك الكفاءة المهنية وعدم الإفشاء بالسر المهني؛ ولتفصيل أكثر سوف نتطرق إلى هذا في مايلي:

1/ استقلالية محافظ الحسابات

تعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المراجع نظرا لان نشأة المراجعة جاءت تلبية إلى الحاجة إلى الفحص المستقل والحيادي للبيانات المالية حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من اتخاذ قرارات تعظم ثرواتهم[1]، وقد نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المراجع من الزوايا التالية:

الزاوية الأخلاقية: تشمل عل ضرورة تحلى المراجع بالآتي[2]:

- مبدأ الحياد؛
- مبدأ الإخلاص؛
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

الزاوية المادية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة المراجعة في المؤسسة[3]:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أو أزواج كل منهم؛

[1] عزة الازهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد، جامعة الوادي، 2012، ص 2.

[2] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، المؤرخ في 1996/04/15، المتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 24.

[3] المادة715 مكرر 6، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 185.

– أزواج الأشخاص الذين يتقاضون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرة أو مرتبا اما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

– الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم؛

– الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم؛

الزاوية المهنية: إن للمراجع الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

وتعتبر المنافسة بين مكاتب المراجعة من أكبر الأسباب التي تجعل من الصعب على المراجعين أن يحافظوا دائماً على استقلالهم عند اتخاذهم للقرارات في عمليات المراجعة وذلك خوفا من فقد العميل.

2/ الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات:

يُقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي.

ومن اجل إبداء رأي فني تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة لها مصالح بالمؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة لابد من الحصول على مراجعين أكفاء وعليه حددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسين: هما التأهيل العلمي والعملي.[1]

3/ الشك المهني:

عادة ما يحدد محافظ الحسابات إجراءات المراجعة على أساس افتراض حسن نية الإدارة، وعند تنفيذه لتلك الإجراءات يكون لديه شك مهني، كما يجب أن يكون قادراً على التوصل إلى ما إذا كان هناك احتمال وجود حالات غش أو تصرفات غير قانونية

[1] المرسوم التنفيذي 12- 288 **يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، المؤرخ في 21يوليو ،2012ص11.

وأخطاء[1]، وأن يحصل على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة، وبصفة عامة يجب على المراجع أن يتابع أو يتعقب أي إشارات تحذيرية لما يبدو أنه مثير للشك أو الريبة ومثال بعض هذه الحالات[2]:

– أن هناك قيود أو حدود على نطاق الفحص قد فرضت عليه من إدارة المنشأة؛

– أن إدارة المنشأة قد قدمت إليه المعلومات التي طلبها بعد تأخير غير معقول؛

– وجود بعض العمليات غير العادية من حيث الطبيعة أو الحجم، وبصفة خاصة إذا كانت في أواخر الفترة المالية؛

– حدوث أي تغيير في تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية وعرضها، بهدف التلاعب في نتيجة أعمال المشروع والمركز المالي له.

4/العلاقة مع زملاء المهنة: محافظ حسابات المؤسسة يجب أن يكون على علاقة جيدة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم وخاصة في حالة تعويضه بمحافظ حسابات آخر في المؤسسة، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة.

ثالثا: صفات محافظ الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات ما يلي[3]:

–الأمانة و النزاهة؛

–المحافظة على أسرار المهنة؛

–الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف؛

–الثقافة والمعرفة.

1/الأمانة والنزاهة: على محافظ الحسابات أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة

[1]Matsumura, E.and Trucker,P., Fraud and Error Detection , A Theorietical Foundation, The Accounting Review,1992، p182.
[2]Reckers, P.M.J. and Wing, B. , Management's Motive and Its Effect on selected Audit Decisions, Behavioral Research in Accounting, American Accounting Assocication,
(Vol.3), 1991 ،p66 ،67.

[3]نواف محمد عباس الرماحي،**مراجعة المعاملات المالية**،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،2009 ،ص6

وأمانة دون تحريف أو تمويه، وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق والحقائق التي يعتقد في سلامتها وصحتها وألا يجامل أحدا فيما يبديه من آراء وأن يكون دائما لعملائه ناصحا وأمينا[1].

2/المحافظة على أسرار المهنة: إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل، فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشئ الذي يؤدي إلى التطلع على معطيات ومعلومات سرية خاصة بالمؤسسة غير أنه ليس على المراجع استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، اذ على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه؛ وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك وينطبق هذا المبدأ على مساعديه[2]؛ كما تنص عليه المادة التالية:

إن على أعضاء المنظمة مراعاة احترام سر المهنة عند ممارسة مهنتهم، غير أنهم مطالبون بإفشاء السر في الحالات المنصوص عليها في القانون والقواعد المعتمدة، لاسيما كل من[3]:

- وجوب ضرورة تسليم الوثائق إلى إدارة الضرائب؛
- في حالة استدعائهم للشهادة أمام غرفة التأديب والتحكيم؛
- قد يكون نتيجة استعلام أو تحقيق قضائي موجه ضدهم؛

كما على المراجعين المهنيين السهر على مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين أو المتربصين لديهم.

3/الصبر واللباقة والقدرة على التصرف: تعتبر عملية التدقيق عملية شاقة تحتاج إلى صبر وتأني في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المشروع والبحث عن الحقيقة وتستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم، والأصل ألا يبدأ محافظ الحسابات عمله مفترضا الغش وسوء النية والخطأ فيمن يراجع حساباتهم بل يجب أن يبدأ عمله

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب،مرجع سابق، ص 34.

[2] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، تنمية الرافدين، العراق، العدد 78، 2005، ص27.

[3] هادية متوح، **دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، ،2012 ص 24/25

بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت له العكس، فالهدف من عملية التدقيق تصحيح الأخطاء وليس الهدف تصيد الأخطاء[1].

4/الثقافة والمعرفة: على محافظ الحسابات أن يكون متمكنا من علم المحاسبة وعلم التدقيق وأن يكون على معرفة بالكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف والتحليل المالي وأدواته وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية أو قانون تجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة وبمبادئ الاقتصاد، وذلك ليتمكن من تدقيق عمليات المشروع على اختلافها وتنوعها[2].

رابعا: الشروط التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات

حتى يتمكن مدقق الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو معنوي من مزاولة المهنة عليه أن يتوفر على جملة من الشروط:

حسب المادة 7 من القانون 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 التي تنص على ما يلي:

"لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات او في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية[3].

وحسب المادة 8 من نفس القانون لممارسة خبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية[4]:

– ان يكون جزائري الجنسية؛

– ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

–ان لا يكون قد صدر بشأنه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة خاصة المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في مجالات الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية.

[1] إيهاب نظمي،هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] نفس المرجع، ص 68

[3] المادة 07، مرجع سبق ذكره، ص 05

[4] المادة 8، مرجع نفسه، ص 5.

– ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

–أن يؤدي اليمين التي نصت عليه المادة 6 من القانون 10/01 امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني وفي الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل بالعبارات الآتية: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم

سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد، يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام سارية المفعول[1]؛

–وحسب البندين (أ) و (ب) المادة 8 من القانون 01/10 "لا يمكن للمترشحين ممارسة مهنة محافظ الحسابات أو محاسب معتمد أو خبير محاسبي إلا إذا كانوا متحصلين على شهادات جزائرية في مهنة محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي أو محاسب معتمد أو شهادات معترف بمعادلتها"[2].

إذ تمنح شهادات محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها حتى يتسنى قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين[3].

الفرع الثاني: الاطار التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات

أولا: مهام محافظ الحسابات

يؤدي مدقق الحسابات بحكم مؤهلاته العلمية والعملية مهام متعددة، لقد أوضح المشرع الجزائري في المواد 23، 24، 25 من القانون 10/01 هذه المهام وهي كالآتي[4]:

–يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية

---

[1] المادة 08، مرجع سبق ذكره، ص 05

[2] المادة 08، مرجع نفسه، ص 05

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11–72، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، المؤرخ في 06فيفري 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 11، المادة 02.

[4] المادة 23/24/25، مرجع سابق، ص 07.

المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛

-يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص[1]؛

-يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين[2]؛

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

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

-بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة و المدعمة وصورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية[3]:

-تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

-تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

-تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

-تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

-تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

---

[1]مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، مداخلة **بعنوان حوكمة الشركات كآلية لتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى** العلمي الدولي حول آلية حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص 177.

[2]وفاء بن الشريف،**أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014/2015، ص 7.

[3]المادة 25، مرجع سابق، ص 7.

-تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

-تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

-تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛

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

-تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات محافظ الحسابات وهذا بعد موافقتهما كتابيا من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك في إطار دفتر للشروط[1]؛

-مدة وكالة محافظ الحسابات لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد وكالتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات؛

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة لثلاث سنوات مالية متتالية، يتعين على محافظ الحسابات الاستقالة من مهامه ويعلم بذلك وكيل الجمهورية المختص إقليميا؛ في هذه الحالة لا يجرى تجديد وكالة محافظ الحسابات؛

- عندما تعين شركة او هيئة ما شركة محافظ الحسابات بصفة محافظ الحسابات، فان هذه الخبرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المصف الوطني محافظا للحسابات يتصرف باسمها؛

- يتعين على محافظ الحسابات او مسير شركة او تجمع محافظي حسابات إعلام 'لجنة مراقبة النوعية' بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما[2]؛

-يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة، ويمكنه ان يطلب من المتصرفين الإداريين والأعوان والتابعين للشركة او الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

-يمكن لمحافظ الحسابات ان يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها او مؤسسات أخرى توجد معها علاقة مساهمة؛

[1] مرجع نفسه، ص 8.
[2] المادة 25،مرجع سابق، ص 7-8.

-يقدم القائمون بالإدارة في الشركة كل ستة أشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

-يعلم محافظ الحسابات في حالة عرقلة ممارسة مهمته كتابيا الأجهزة الإدارية قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

-يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء وسيرورة مهمة الرقابة القانونية للحسابات في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها؛

- يحضر محافظ الحسابات للجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، جدول الأتعاب المتفق عليه مع السلطات العمومية؛

-لا يمكن لمحافظ الحسابات ان يتلقى باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته أي اجرة او امتياز مهما كان شكله؛

-يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات الإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن تكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية؛

-لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ للحسابات؛

-يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداءا من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

ثانيا:تعيين محافظ الحسابات

إن عملية اختيار محافظ الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم،لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم الخطوات المتبعة لتعيينه، وذلك حسب المادة 26 من القانون 10/01[1]:

-يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط؛

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص 5

-يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته؛

-يجب الحصول على قائمة بجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة و جمع معلومات متكاملة عنهم؛

-يتم اختيار ثمانية مدققين من تلك القائمة؛

-يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛

-يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب و خبرته السابقة و حجم الأتعاب وفريق المراجعة؛

-يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية، ويتم تصفيتهم إلى ثلاث فقط؛

-يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و تقديم عرضه الرسمي المفصل؛

-تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختيار.

وتجدر الإشارة بالنسبة لتغييره وعزله إلى أن اللجنة التي قامت بتعيينه هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات، فعند تعيين محافظ الحسابات توضع له ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسة، وعند اتخاذ قرار العزل يعطى لمحافظ الحسابات الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله.

ثالثا: موانع تعيين محافظ الحسابات

يمنع تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري في الحالات التالية[1]:

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ حسابات في أجل خمس سنوات ابتداءا من تاريخ انتهاء وظائفهم؛

- الاقرباء والأنساب لغاية الدرجة الرابعة؛

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء او مجلس المراقبة أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء الادارة.

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

الفرع الثالث: الإطار العملي لمحافظ الحسابات

تخضع مهنة التدقيق حالها حال كل المهن في الجزائر لقواعد وأحكام تنظيمية يحكم سيرها ويحدد ظروف وكيفيات ممارساتها، متعلقة بشخص المدقق أولا وبالعمل الميداني ثانيا وأحكام متعلقة بالتقارير شأنها في ذلك شأن الدول العالمية المتبنية لنفس التنظيم المهني، حيث نتعرف على هذه المعايير أو الأحكام من خلال التدرج في النقاط كالتالي:

أولا:تعريف الأداء المهني لمحافظ الحسابات

تعددت تعريفات الأداء المهني لمحافظ الحسابات والتي اصطلح عليها بمعايير مراجعة الحسابات من قبل الباحثين الكتاب وسنقوم باستعراض عدداً منها كما يلي:

***التعريف 1**: أنه مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة وتحدد نوعا من الإطار الذي يعمل ضمنه محافظ الحسابات[1].

***التعريف 2:** أنه نموذج يوضح قواعد أداء مراجع الحسابات من قبل المنظمات المهنية لمراجعة الحسابات أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كمقياس لمدى كفاية الأداء[2].

ثانيا:حقوق محافظ الحسابات

يتمتع المدقق الخارجي بالحقوق التالية:

1/الحق في الاطلاع :لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة)جميع دفاتر الشركة،سجلاتها، مستنداتها(يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 31 من قانون 10-01 أن: " يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها[3]، بمعنى له الحق في فحص حسابات المؤسسة من خلال الاطلاع على الدفاتر والمستندات.

يجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20الف الى 200الف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة وحسب المادة 36 من نفس القانون من نفس القانون يمكن

---

[1]الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر؛ ط 3، عمان، ص23

[2]الوقاد، سامي محمد الوديان، لؤي محمد، تدقيق الحسابات1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 69.

[3]ازهرعزة، مرجع سابق، ص 35.

لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة[1].

2/حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية،

وهو ما نصت عليه المادة 31 في قانون 10-01 "ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة[2].

وحق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف (1/2) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (1/2) رأسمالها.

وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان حق استدعاء الجمعية العامة:

وقد إعترف بحق إستدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي[3].

3/حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين:

ويعد هذا الإجراء ضروري حتى يتسنى لمدقق الحسابات التحقق من أن البيانات المالية التي قام بتدقيقها هي بالفعل التي يقدمها مجلس الإدارة للمساهمين ويتم مناقشتها في اجتماع الجمعية العامة[4].

ألزم المشرع الجزائري مجلس الإدارة بتقديم نسخة من كافة البيانات والاخطارات الموجهة إلى المساهمين المدعوين لحضور اجتماع الجمعية العامة لمدقق الحسابات. وهذا ما جاء في نص المادة 35 من القانون 91-08 يمكن محافظي الحسابات في كل وقت أن

---

[1] ازهر عزة،مرجع سابق.

[2] المادة 31 ، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص 46.

[4] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص 104.

يطلعوا عل السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة

على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشر كة أو الهيئة دون نقلها. ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمونين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة[1].

4/حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة:

يحق لمحافظ الحسابات حضور إجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من القانون 08-91 على مايلي:

يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري[2].

5/الحق في التعاون:

لمدقق الحسابات الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات الي ما يلي[3]:

-أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة؛

-أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة؛

-أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

-أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه.

---

[1] المادة 35 من القانون رقم 91-08، مرجع سبق ذكره، ص 655.

[2] المادة 40 من القانون رقم 91-08، مرجع نفسه، ص 655.

[3] شرقي عمار،التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه ،نوقشت يوم12/01/2013، ص 182، 183.

6/حق الحصول على مقابل أتعابه:

لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب، حيث أن المراجع له الحق في تحصيل مقابل أتعابه، وفيما يلي أهم ما جاءت به أحكام قانون أخلاقيات المهنة في هذا المجال[1]:

-لمراجع الحسابات الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المراجع في بداية توكيله أتعاب المراجع في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم.

-في حالة حدوث نزاع حول المبلغ، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة.

-لمدقق الحسابات الحق في الإستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛ ونشير إلى أنه يجوز لمراجع الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الإطّلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية، وأن الإجراءات التي جاء بها المشرع الجزائري لضمان حق مدقق الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير استقلاليته وعدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية ابتزاز مقابل الحصول على أتعابه[2].

ثالثا:واجبات محافظ الحسابات في الجزائر

مقابل الحقوق التي تم ذكرها آنفا هناك واجبات تترتب على مدقق الحسابات وهي محددة عليه الالتزام بها في أداء المهام المنوطة به ومن أهم هذه الواجبات التالي:

1/عدم التدخل في التسيير:

لقد أوضح المشرع الجزائري مهام مدقق الحسابات والتي تتمثل في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة المراقبة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها هذا باستثناء التدخل في التسيير وهذا ما جاء في الفقرة الرابعة من نص المادة 28 من القانون 91-

[1] ازهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[2] ازهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 38.

08 " وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول باستثناء كل تدخل في التسيير"[1].

والهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي:

-تقوية ودعم إستقلالية تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية

-الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

2/إستمرارية المهنة:

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 افريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها[2].

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي:

-الأشغال الواجب إنجازها

-الأشغال الملزم بها منذ تعينه

-الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات

-الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

[1] المادة 28 من القانون 91-08، مرجع سابق، ص 654

[2] المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في افريل 1993، المعدل للامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري.

3/الإشراف الشخصي: مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص آخر بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى[1]:

-تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة

-تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

4/الالتزام بالمعاينة الكافية:

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج في ما يلي:

-إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة،

- التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية،

- الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي،...الخ.

بالإضافة إلى الواجبات المذكورة تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر حيث تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المؤرخ في 16 افريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ما جاء في هذا المرسوم واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه وموكليه وعلاقته مع المنظمة وزملائه[2].

رابعا : مسؤوليات محافظ الحسابات

يتعرض مراجع الحسابات عند قيامه بواجبات وظيفته للمسؤولية المدنية، فيصبح ملتزما بتعويض الأضرار التي قد يسببها للشركة أو للغير، كما تنعقد مسؤوليته الجزائية، وذلك عندما يقترف بعض الأفعال الإيجابية أو السلبية التي يحرمها القانون، وأخيرا قد يسأل مسؤولية تأديبية عند إخلاله ببعض الواجبات المهنية.

---

[1] المادة 715 مكرر 4، مرجع سابق، ص 122.

[2] زينب حجاج ،تأثير الأخلاقيات المهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية .مؤتمر دولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة، الجزائر، 2012، ص 15.

1/ المسؤولية المدنية :

لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في نص المادة 45 من القانون 10-01 "يعد محافظو الحسابات مسئولين اتجاه الشركة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم ، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون[1]، كما اكد على ذلك نص المادة 715 مكرر 14 الفقرة 01 من القانون التجاري[2].

ولقيام المسؤولية المدنية ينبغي توفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توافر خطأ محافظي الحسابات ، إلا أننا لا نجد تعريف الخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة ، غير أنه كانت الفقهاء الفرنسيين بعض المحاولات من أجل التعريف بخطأ محافظي الحسابات، فقد عرف أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسئولا مدنياً عن هذه الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه.

غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية ، فلا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وأمام ذلك ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصه[3].

2/المسؤولية التأديبية: تقع على عاتق محتفظ الحسابات مسؤولية تأديبية وهذا في حالة ما اذا اهمل واجباته ولم يتحلى بالعناية المهنية اللازمة اثناء ادائه لمهامه المنوطة به.

بالرجوع الى المادة 53 من القانون 91-08 المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى:

المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية[4].

غير أنه الخطأ التأديبي وإن كان منصوص عليه في القوانين إلا انه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية ، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك

---

[1] المادة 45 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 12.

[2] المادة 715 مكرر14، الفقرة 1 من القانون التجاري مرجع سابق، ص 130.

[3] معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2011-2012، ص 76.

[4] المادة 53 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991، مرجع سابق، ص 656.

سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 59 من القانون 10-01 .[1]

وعلى عكس المشرع الجزائري ، كان للمشرع الفرنسي تعريفاً للخطأ التأديبي بصورة دقيقة ، إذ عرف الخطأ التأديبي بأنه »: كل مخالفة لقانون ، التنظيم والقواعد المهنية ، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات، سواء كان شخص طبيعي أو شركة، حتى وإن أرتكبه خارج نطاق المهنة، يشكل خطأ تأديبياً يستوجب عقوبة تأديبية[2].

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة، الانضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة.

فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار ، التوبيخ ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شانها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.

3/المسؤولية الجزائية: ينشأ هذا النوع من المسؤولية نتيجة ارتكاب مدقق الحسابات وبشكل معتمد التصرفات الضارة بالمؤسسة ومن بين هذه التصرفات[3]:

– تامر مدقق الحسابات مع الادارة وهذا من خلال قيامهم بتوزيع ارباح صورية على مختلف المساهمين وهذا بهدف اخفاء اهمال الادارة.

– تامر مدقق الحسابات مع مجلس الادارة وهذا من خلال قيامهم باتخاذ قرارات ظاهريا تبدوا في صالح المؤسسة، ولكن في طياتها تحمل ضرر اما للمؤسسة او المساهمين.

–قيام مدقق الحسابات بافشاء اسرار المؤسسة لصالح مؤسسات اخرى منافسة.

وقد تأخذ المسؤولية الجزائية التي تترتب على محافظ الحسابات نتيجة تقصيره في اداء مهامه عدة اشكال:

---

[1] المادة 59 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10.

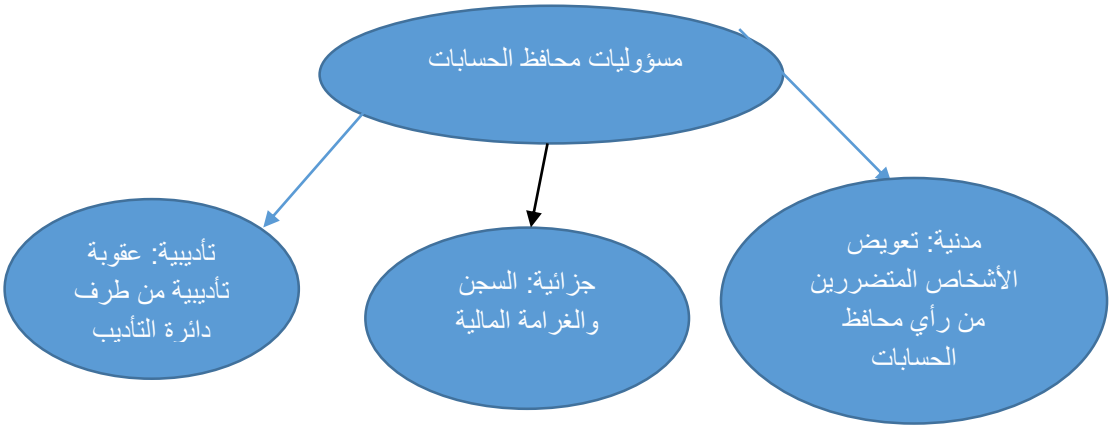
[2] المادة 59 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص 10.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص 217-218.

1 /الممارسة غير الشرعية وانتحال صفة محافظ حسابات: لقد اوضح المشرع الجزائري الممارسة غير شرعية وانتحال صفة محافظ حسابات في المادة 54 من القانون 91-08 "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل اوقف او سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون او يستمر بالقيام بها. ويعد كذلك مماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد انتحال احدى هذه الصفات او تسميات شركة خبيرة في المحاسبة ومؤسسة محاسبة او اية صفة ترمي الى خلق تشابه او خلط مع هذه الصفات او التسميات[1].

2/اعطاء معلومات كاذبة او تاكيدها: يعاقب مدقق الحسابات في حالة قيامه باعطاء معلومات كاذبة او تاكيدها وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في نص المادة 830 من المرسوم التشريعي رقم (93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993) يعاقب بالسجن من سنة الى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج الى 50.000 دج او باحدى هاتين العقوبتين فقط[2].

الشكل (01-01) الفرق بين الاشكال الثلاثة لمسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر : من اعداد الطالبتين

خامسا: تأثير بيئة المراجعة على الأداء المهني لمحافظ الحسابات

لبيئة المراجعة تأثير كبير على اداء محافظ الحسابات:

[1] المادة 54 من القانون 98-01، مرجع سابق، ص 656.

[2] المادة 830 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993، المعدل للامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 167.

1/المخاطر وعدم التأكد: تتصف بيئة المراجعة بالمخاطر وعدم التأكد مما يؤثر على ممارسة المراجع الأداء المهني المطلوب منه، ذلك أنه قد لا يحتاج إلى ممارسة التقدير المهني إذا لم يكن هناك مخاطر وعدم التأكد فيما يتعلق بنتائج الأحداث التي حدثت أو قد تحدث مستقبلا، بالإضافة إلى أنه لا توجد وسائل دقيقة للقياس فيما يتعلق ببنود معينة، فإنه لا يمكن الاستغناء عن التقديرات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمنشأة ومراجعتها،ومن أمثلة تلك التقديرات ما يتعلق بمخصصات الديون المعدومة، والاهتلاكات، والمنازعات القضائية، وضمان المنتجات المباعة من التلف وعيوب البضاعة، وإدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد تلك التقديرات المحاسبية، ويجب على المراجع التأكد من مدى معقوليتها، وملاءمة الافتراضات التي تعتمد عليها[1].

2/المعرفة الكافية بمنشأة العميل: المعرفة الكافية للمراجع بمنشأة العميل تساعده على ممارسة أدائه المهني بفعالية وتساعده أيضا على تحديد الأحداث والعمليات والممارسات التي في تقديره يكون لها تأثير هام على الفحص أو المعلومات المالية أو التقارير وذلك فيما يتعلق بتقييم الاهمية النسبية ومخاطر الرقابة، وتحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها،وتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات في عملية المراجعة، تقييم التقديرات المحاسبية للإدارة، وتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية[2].

3/الضغوط التنافسية: تتميز بيئة المراجعة بزيادة حدة التنافس المهني واتساع نطاق النشاط الاقتصادي،كما أن هناك فجوة توقعات تتعلق بأداء المراجع، وتتمثل في الفرق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من المراجع، والأداء الفعلي له طبقاً للمعايير المهنية.اذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين أداء أفضل فيما يتعلق بتحسين درجة الدقة للمعلومات المالية وتوفير تحذير مبكر عن احتمال فشل المنشأة، واكتشاف كل حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية[3].

سادسا: خطوات عمل محافظ الحسابات

وتتمثل خطوات عمل محافظ الحسابات في[4]:

---

[1] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 30.

[2] Muller، K. and shirmA، environmental performance indicators، Ellipson Lt- june 1999 ، p 57.

[3] Godsell، D.، Auditor's legal liability and the expectation GAP ، Australian :Accountant، feb 1991، P22-28.

[4] الامانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، وزارة المالية، منشورات الساحل، 2006، ص 95-103.

1/معرفة المهمة واتجاهها العام:

في هذه الخطوة يتعرف محافظ الحسابات على الوظيفة والمؤسسة موضوع الدراسة وكل مايتعلق بها:

أ–الدخول إلى الوظيفة:

على محافظ الحسابات إن يتأكد من شرعية تعينه، وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات، هذه الرسالة تشير إلى ما يلي:

–مسؤولية المهمة والمتداخلين والاتعاب؛

–طرق العمل المستعملة وفترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها؛

–الآجال القانونية لإبداع التقارير.

ب–معرفة عامة حول المؤسسة: إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح بـ[1].

–بفهم عناصر المحيط المؤثر في المعلومات المالية؛

–بكيفية تشكيل رقم الإعمال والنتيجة؛

–بتوافق المراقبات مع نوعية المؤسسة؛

لأخذ نظرة على المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بجمع ما أمكنه من معلومات حول المؤسسة وبيئتها لأجل كشف الأخطاء والتلاعب، وبالإضافة إلى مقابلة الموظفين في المؤسسة وكل الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات، وكذلك يقوم المحافظ بزيارة مختلف الأماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج الادارة وغيرهم كل هده المعلومات يجب تنظيمها وادراجها في الملف الدائم الذي يشمل على:

–العموميات الخاصة بالشركة او المؤسسة المراقبة؛

–المراقبة الداخلية(وصف المهام، مجموع الاسئلة تخص الرقابة الداخلية)؛

–معلومات محاسبية ومالية؛

[1] Sociètè nationlede comptabilitè، op cit، p 1102.

-معلومات حول إعلام الآلي؛

-الخصائص الاقتصادية والتجارية.

2/ تنظيم المهمة: محافظ الحسابات ينظم تسلسل الإعمال في مدة من الزمن ويحدد مايلي[1]:

-اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة؛

-تاريخ ومكان التدخل؛

-الوقت المناسب والآجال؛

إن تنظيم المهمة او عمل محافظ الحسابات يثبت ما يلي:

-فعالية السياسيات المتبعة؛

-إضافة للتحضير الجيد، هذا التنظيم يسهل عموما مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الإعمال.

3/ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية على انه مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها[2].

***أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية**

ليس في استطاعة محافظ الحسابات التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وان كل تدفق لا بد ان يسجل.

4/ تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

أن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية التالية[3]:

---

[1] Sociètè nationlede comptabilitè، op.cit، p 2127.

[2]République Algérienne Démocratique et Populaire، ministère des finances، direction générale de la comptabilité، direction de la modernisation comptable، recueil de textes lègislatifs et règlementaires relatifs à la normalisation de profession comptable، imp alger print، 1998،

[3] Sociètè nationlede comptabilitè، op. cit، p 2128.

نظام التنظيم:يشمل على تعريف المسؤوليات تفرق المهام والمهن على اساس التنفيذ المتبادل للمهمة؛

نظام الإعلام والتوثيق:يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا

نظام الأدلة :يجب على هدا النظام أن يسمح بالتأكد من تجنيد وتنفيذ وتسجيل

الصفات التنظيمية المناسبة،كتنظيم المحاسبة

الوسائل المادية للحماية:الحواجز،الخزائن المخصصة للسيولة وكل الوسائل التي تهدف إلى حماية الوسائل الجسدية والمادية.

الموظفين: يجب على محافظ الحسابات تقييم إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر.

نظام المراقبة:فحص وتقييم كل الأنظمة الرقابية المعمول بها.

5/ اعداد التقارير:

إن للبيان الكتابي الذي يصدره مدقق الحسابات أهمية كبرى لأنه يمثل خلاصة عمله ويعكس رأيه حول عدالة القوائم المالية، الذي تستعمله جهات عدة وترتكز عليه في عملية اتخاد القرارات، ولتقرير المدقق قواعد محددة على مدقق الحسابات احترامها والالتزام بها.

-مفهوم التقرير:

يعد تقرير مدقق الحسابات المحطة الأخيرة لعملية تدقيق الحسابات، فهو وسيلة اتصال من خلالها يتمكن مدقق الحسابات توصيل النتائج ورأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للعميل في نهاية السنة[1].

يمكن القول أن التقرير هو المرحلة الأخيرة من مراحل تدقيق الحسابات، من خلاله يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي في الفترة المالية وتوصيل نتائج أعماله إلى الأطراف المعنية.

-أهمية تقرير محافظ الحسابات

لتقرير مدقق الحسابات أهمية كبرى تظهر جليا في النقاط التالية[2]:

[1]محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010-2011، ص 41.

[2]محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2003، ص 162،163.

– يعد التقرير بمثابة خلاصة عمل مدقق الحسابات، إذ أن عملية تدقيق الحسابات تمكن المدقق من التعرف على جميع البيانات والمعلومات التي تتعلق بالعمليات التي المؤسسة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، لذلك يعد تقرير المدقق بمثابة كشف يقدمه إلى الأطراف المعنية وبصفة خاصة الملاك؛

– يعد تقرير مدقق الحسابات وثيقة مكتوبة يمكن الرجوع إليها من أجل تحديد المسؤولية المدنية والجنائية للمدقق؛ وهذا عند إهماله أو التقصير في أداء المهام المنوطة بها؛

–ارتفاع الطلب على الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات وهذا نظرا لما يواجه مستخدم المعلومة من صعوبة في تحديد جودة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وهذا نتيجة العوامل التالية:

– تضارب المصالح بين مستخدم المعلومات ومن يقوم بإعدادها؛

– صعوبة استيعاب المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها وبالتالي ضرورة وجود شخص مؤهل يقوم بتحديد جودةالمعلومات وبالتالي درجة الاعتماد عليها؛

– الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة لما لها من أهمية في عملية اتخاذ القرارات.

–العناصر الأساسية لتقرير محافظ الحسابات

يتضمن تقرير محافظ الحسابات على العناصر التالية:

أولا: عنوان التقرير

يجب ان يتضمن تقرير محافظ الحسابات على عنوان ملائم، ويستحسن استخدام مصطلح مدقق مستقل في العنوان وهذا بهدف التمييز بين تقرير مدقق الحسابات والتقارير الأخرى التي تصدرها جهات معينة مثل مجلس الإدارة، أو مدققين آخرين غير ملزمين بنفس الشروط التي يجب أن المدقق المستقل[1].

ثانيا:الجهة الموجه اليها التقرير

يجب أن يوجه التقرير بشكل ملائم وبحسب ما تتطلبه ظروف التكليف واللوائح المحلية. حيث يتم عادة توجيه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي خضعت قوائمها المالية لعملية تدقيق الحسابات[1].

[1]حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 327.

ثالثا: الفقرة التمهيدية

يشير المعيار الدولي رقم 13 المعدل إلى ضرورة أن يوضح مدقق الحسابات في تقريره اسم المؤسسة والقوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها إضافة إلى الفترة الزمنية المتعلقة بها، زيادة على ذلك يجب أن يوضح في التقرير بأن إعداد القوائم المالية من مهمة إدارة المؤسسة وأن الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية[2].

رابعا: فقرة النطاق

يجب أن تتضمن هذه الفقرة إيضاح بأن عملية تدقيق الحسابات قد تم التخطيط لها وأداؤها بدرجة معقولة بحيث يمكنها أن توضح ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من أي تحريفات جوهرية تؤثر قد تؤثر على مستخدمي هذه القوائم، وأن عملية التدقيق ترتكز على أساس معقول يمكن من إبداء الرأي، كما يجب أن يبين التقرير معايير أو ممارسات التدقيق التي يتم إتباعها عند القيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك بالإشارة إلى معايير التدقيق الدولية أو إلى المعايير أو الممارسات الوطنية المعمول بها[3].

خامسا: فقرة الرأي

يجب أن يظهر تقرير مدقق الحسابات وبشكل واضح رأيه حول عدالة القوائم المالية تتماشى والمتطلبات القانونية، كما يمكن استخدام عبارات أخرى تدل عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة ومن كافة الجوانب الجوهرية. وكلها عبارات تبين أن المدقق أخد بعين الاعتبار مختلف النقاط التي تعد أساسية للقوائم المالية، كما يتم تحديد إطار إعداد مختلف التقارير والقوائم المالية بواسطة مبادئ المحاسبة الدولية، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وقد يحتاج مدقق الحسابات أيضا إلى إبداء رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق والتشريعات الملائمة[4].

سادسا: تاريخ التقرير

على مدقق الحسابات تحديد تاريخ التقرير بتاريخ الانتهاء من عملية التدقيق، حيث يوضح هذا التاريخ للقارئ بأن مدقق الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية وتقرير التدقيق، وبما أن مسؤولية مدقق الحسابات تتجلى في إصدار تقرير عن القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة، لذا يجب عليه أن يحدد تاريخ التقرير بتاريخ

---

[1] امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2007، ص 644.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 328.

[3] امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، نفسه، ص 645.

[4] حسين القاضي، حسين دحوح، نفسه، ص 330.

سابق بالمقارنة للتاريخ التي قامت الإدارة بموجبه بالتوقيع والموافقة على اعتماد القوائم المالية[1].

سابعا: عنوان المدقق

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات اسم المدينة أو الموقع الذي يوضح مكان تواجد مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية الكاملة عن عملية تدقيق الحسابات[2].

ثامنا: توقيع المدقق

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق، أو الاسم الشخصي لمدقق الحسابات أو كليهما حسب ما هو مناسب وغالبا ما يتم توقيع تقرير المدقق باسم مؤسسة التدقيق نظرا لأن المؤسسة هي التي تتحمل مسؤولية عملية التدقيق. في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا ليس مطلوبا أن يتم التوقيع بالاسم الشخصي للمدقق في الوقت الراهن[3].

-محتوى تقرير محافظ الحسابات: يتمحور التقرير الى جزأين[4]:

1/ الجزء الاول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

أ- مقـــــدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:

-التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

-التعريف بالكيان المعني؛

-ذكر تاريخ اقفال السنة المالية المعنية؛

-الاشارة الى ان القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛

-التذكير بمسؤولية المسيريين الاجتماعية عند اعداد القوائم المالية؛

-التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛

---

[1] امين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 647.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص 331.

[3] امين السيد احمد لطفي، مرجع نفسه، ص 647.

[4] السيد قريشي يوسف، مكتب محافظ حسابات، محتوى التقارير المالية، حي باحميد، ورقلة، 22 ماي 2019.

-تحديد اذا تم ارفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عن الاقتضاء؛

ب- الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم ب[1]:

-الاشارة الى اهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح ان الاشغال التي انجزها قد تمت وفق معيار المهنة وانها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛

-يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية الذي يمكن ان يكون حسب الحالة:

* راي بالقبول: يتم التعبير عنه من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية انها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها،كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة المالية والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

* رأي بتحفظ او تحفظات: يتم التعبير بتحفظ او تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة تقدم مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

* رأي بالرفض: يتم التعبير بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وانه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

ج- فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة؛ يتم ادراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف الى لفت انتباه القارئ لنقطة او لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، فبي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبيلة من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات بابداء الملاحظات الضرورية.

2/ الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة[2]

أ/ يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية؛
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الاشارة اليها.

[1]قريشي يوسف، مرجع سابق.
[2]قريشي يوسف، مرجع سابق.

ب/يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية واعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي؛ في اجل قدره خمسة وأربعين(45) يوما ابتداءا من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

ت/يجب ان يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة؛

ث/إذا تعلق الامر بشركة محافظي الحسابات يجب ان يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل او ممثلي محافظي الحسابات او الشركاء او المساهمين او المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في اعداد هذا التقرير؛

ج/يتم اعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين.

المطلب الثاني : المعايير الدولية والجزائرية والقوانين التشريعية لمهنة التدقيق

سنعالج في هذا المطلب معايير التدقيق المتعارف عليها و التي تتعلق بالمعايير الشخصية أو العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير ابداء الرأي وتعتبر هامة كمرجع يعتمد عليه المحقق أثناء أداء مهامه، كما سنتطرق على كيفية صدور المعايير الدولية والاجراءات العمل اللازمة لاصدار معايير التدقيق الدولية.

الفرع الاول: معايير ومسار التدقيق:

أولا: معايير التدقيق المتعارف عليها

"تمثل معايير المتعارف عليها الخطوات الارشادية التي يتم استخدامها لاداء عملية التدقيق، وتعتبر كمقياس نستطيع من خلالها تقييم هذه العملية و تنقسم هاته المعايير حسب ما نص علية المجمع الامريكي للمحاسبيين القانونيين AICPA الى المجموعات الثلاث التالية:

* المعايير العامة: تتعلق بشخص المدقق.

*معايير العملي الميداني: وتتعلق بإجراءات العمل الميداني للمدقق.

*معايير إعداد التقرير: تتعلق برأي وتقرير المدقق.

المجموعة الأولى: المعايير العامة أو الشخصية

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها تتعلق مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق ، ويمكن حصرها في مايلى[1] :

*أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي؛

*أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال؛

*أن يتحلى المدقق بالعناية المهنيةا لمعتادة أثناء عمل هو كذا في إعداد تقريره.

[1] محمد أمين مازون ، مرجع سابق، ص 3

تضم المعايير العامة المعايير الفرعية الآتية :

التأهيل العلمي والعملي :

يتضمن هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق[1].

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية والمفروضة أن يكون بحوزته في مجالات المحاسبة، الضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنة، إضافة الى ذلك أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة، ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

***الاستقلالية:** يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في وضع القرارات المستقبلية إذا أن، تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استغلالية المدقق، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق:

–عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغى على المدقق أن لا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا يتكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، أن لا يكون قد عمل في تلك المؤسسة من قبل لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية قي إبداء الرأى الفني المحايد في القوائم المالية الختامية[2].

–وجود استقلالية ذاتية: يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى التدقق، في ظل توافر النقطتين السابقين، يمكن أن تحدد الأتعاد الحالة على استقلال المدقق.

– الاستقلال في إعداد برامج التدقيق: يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق و خطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجراء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل، مما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم التدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.

---

[1] محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث ،الاسكندرية ، 1998 ، ص 35

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و التدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون ، الجزائر 2003 ، ص 40، 71 .

–الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المدقق مستقلا و حرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذا يستطيع المدقق في هذا الإطار جميع البيانات، المستندات، السجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية الناتجة عن النظام المولدة لها.

– الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المدقق مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتدقيق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع اظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها اثناء عملية الفحص وإعطاء رأى فني محايد حول القوائم المالية الختامية، إذا ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استعادة بعض الحقائق الأهمية منه.

****العناية المهنية** : يعني أن يقوم المدقق يبدل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية التدقيق الى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المدقق لابد أن يفي بالمعارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي و الاستقلال في أداء مهنة .

يمكن تحديد شروط في أداء مهنة .

–محاولة الحصول علة أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة .

–أخد بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها .

–التقييم لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ،الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات و غش و لا يمنع حدوث أخطاء .

–العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي

–العمل باستمرار من أجل تطورات مجال خبرته المهنية .

في نهاية المعايير العامة نشير الى أن معايير التأهيل العلمي و العملي مع معايير بذل العناية المهنية و معيار الاستقلال هي من اهم المعايير التدقيق المتعارف عليها ، و أي خلل في هاته المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الاخرى للتدقيق[1].

المجموعة الثانية :معايير العمل الميداني

تضع هذه المعايير مجموعة من الإرشادات و التوجهات التي يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أداء عملية التدقيق ،و تعتبر العمل الميداني أكثر دقة مقارنة بالمعايير العامة[2].

–يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب و كاف ، فضلا عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين .

–يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بدقة و ذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها و من ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات الازمة و التي تستفيد بها إجراءات المراجعة .

–ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الاثبات من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات و غير ذلك كلها لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأى فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضوع الفحص و المراجعة .

---

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 41، 42.

[2] وليد توماس امرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، تعريب و مراجعة د .أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989 ، ص 57.

و فيما يلي سنوضح هذه المعايير بالتفصيل :

***التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين:** ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم ،كما يتضمن التخطيط الكافي للتدقيق خصائص معينة مثل تكييف ظروف العمل ،تحديد الاحتياجات من الأفراد و الاستفادة الكفاءة من مكتب التدقيق[1].

وبذلك فإنه يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة ،و يطلق اعضاء المهنة على هذه الخطة اسم "برنامج المراجعة " وهذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة ، و يتضمن عادة تحديد الدفاتر و السجلات الواجب فحصها و الوقت المحدد لذلك ، مع مراعاة أن ينصف البرنامج بالمرونة حيث أن الهدف الاساسي هو إجراء فحص سليم و ليس استكمال برنامج المراجعة فقط[2].

يعتبر التخطيط لمهنة التدقيق أو تخطيط برنامج التدقيق من الخطوات الهامة في عملية التدقيق حيث يساعد التخطيط السليم على التأكيد من الإجراءات أو الاختيارات الهامة قد نالت العناية المناسبة ، و أن المشاكل المتوقع قد تم تحديدها كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين ،و التنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مدققين آخرين و نظرا لأهمية هذا المعيار ، فقد خص الاتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط لمهمة المراجعة بمعيار خاص بالإضافة الي الإشارة لعملية التخطيط في معايير أخرى من خلال بعض الفقرات و يمكن عرض مكونات هذا المعيار كما يلي[3] :

-يعتبر التخطيط لعملية التدقيق من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للتدقيق ،

-يجب أن يخطط المدقق عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالية،

-يجب أن يركز وضع خططه علي معرفته بأعمال و نشاطات الزبون ،

-يجب أن يتضمن عملية التخطيط المراحل التالية :

_دراسة النظام المحاسبي و الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية ،

_تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ،

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ،كمال خليفة أبو زيد ، **المراجعة علما و عملا** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ،1991 ص 76

[2] محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، **مرجع سابق**، ص 68

[3] Athguides ; audit finacier guide pour landit de limformation financiere der entreprises et organistions clets ; paris ; 2 eme ; edition ; 1987 ;p53

_ تحديد طبيعة و توقيت و نطلق الاجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها ،

اما الإشراف على المساعدين فيقتضي ضرورة تقسيم العمل بينهم و حسن توجيههم و ذلك لتحقيق.

***تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية ثاني معيار من معايير الميداني فنظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يعتبر محددا لنوعية التدقيق التي ستتبناها المدقق أثناء أدائها لمهامه بغية الوصول إلى الأهداف التي يرمي الى تحقيقها اعتمادا على نوعية و مدى مصداقية المعلومات الناتجة عن هذا النظام[1] .

ومن اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق الالتزام بإحدى الطرق التالية:

– طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة :تشمل هذا الطريقة قائمة من الاسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها ، فعلى حسب "HAMINI" [2]

– طريقة التقرير الوصفي :تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المتعمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة ، إذا يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق الى مقوماته و الإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف و القوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، فعدم الالتزام بها بخلق فرض التلاعب و الغش .

– طريقة الملخص الكتابي : يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحد فيه بالتفصيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة ، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة .

– كفاية أدلة الإثبات : يسعى المدقق الى إبداء رأى فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية تبث يقوم بالبحث عن الادلة الكافية و القوية و التي توفر له أساسا معقولا و قاعدة متبنيه مدعمة للرأي الفني المحايد الذي أدلى به.

المجموعة الثالثة :معايير إعداد التقرير :

بعد التطرق على المعايير العامة و معايير الميداني ، سيعرض آخر مجموعة من معايير التدقيق المتعارف عليها هي معايير إعداد التقرير و التي يستطيع من خلالها المدقق أن يبدي رأيه و يشير الى النتائج المتوصل إليها بعد قيامه بعملية التدقيق من خلال كتابة تقرير نهائي في إطار مجموعة من الضوابط يجب على المدقق أخدها بعين الاعتبار ، و يمكن حصر هاته الضوابط في المعايير الثلاث التالية[3]:

-يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادي المحاسبية في إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة؛

---

[1] محمد السيد سرايا ، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية 2007 ، ص 246 ،247 .

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،مرجع سابق ، ص 49، 50 .

[3] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات** ، الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان 2000 ، ص 81 .

-يجب أن يكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيرا كافيا عما تحمله هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛

- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه ، و في حاله استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت الى دعم إبداء رأيه سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية ولا داعي لإجراءات تدقيق أخرى عند اعداد تقرير يشير الى أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية[1].

ثانيا :كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA :

يراعي عند صدور معايير التدقيق الدولة مايلي : [2]

- انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة الى أخرى ، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات ، و محاولة الوصول الى دولية ، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا ، وهذا ما تفعله لجنة ممارية التدقيق الدولي ،

-أن اللجنة عندما تضع معايير تدقيق دولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية ، الا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه إذا لزم الامر بحيث تطبيق على خدمات مهنية ،

-يمكن لمراقبة الحسابات في مجالات و ظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية ، طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق ، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ،

- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات ، و الاستثناء أن يقتصر تطبيقها على أمور معينة وأن حدث فيجب أن يتم الإشارة الى ذلك صراحة في صدر المعيار ،

- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند اصدار معايير دولي للتدقيق :

_تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة و متعمقة ،

_ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسات المتعمقة على الموضوع المختار ،

_ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعايير المقترح ،

_ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ،

ثالثا : إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية :

عند إصدار المعايير الدولية للتدقيق ، هناك عدة اعتبارات يجب أخدها بمحمل الجد و هي كالآتي[3]:

---

[1] سامي زيادي ، **أهيمة اصلاح التدقيق في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق** ، ماجستير ، غير منشورة ، دراسات مالية و محاسبية معمقة ، سطيف 1 ، 2013 ص 72 ، 73

[2] سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **مرجع سابق**، ص 156 ، 158 .

[3] محمد السيد الناعي ، **المعايير الدولية للمراجعة تحليل و اطار للتطبيق** ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصورة ، مصر ، ط1 ، 2000 ،ص54 .

*الهدف من وراء إصدار المعايير هو العمل على تطور و تدعيم مهنة المحاسبة الدولية و ذلك بالاستناد الى قواعد منسقة؛

*إدراك المسبق للجنة بأن الانظمة المحلية الخاصة بالقوانين و التعليمات في كل بلد تؤثر على عملية الممارسة المهنة في التدقيق ،

*محاولة اللجنة تحقيق القبول العام و ذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار أوجه الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل بلد ،

*إن للمعايير المحلية الأولوية من حيث التطبيق عن المعايير الدولية إلا في حالة غياب المعايير المحلية ، ففي هذه الحالة سيتم تطبيق المعايير الدولية من قبل البلد بصورة تلقائية ،

*مجال تطبيق معايير التدقيق الدولية واسع فهو يشمل كل عملية تدقيق أو فحص مستقل و ذلك بهدف إبداء الرأي المحايد حول عدالة القوائم المالية لأية مؤسسة مهما اختلف شكلها القانوني أو حجمها أو هدفها ، فالأمر يتطلب من المدقق الالتزام بهدف المعايير قدر الإمكان ،

*منح المنظمات في الدول الأعضاء الحق في عملية إعداد الترجمة الملائمة باللغة المحلية على نفقاتها و ذلك في إطار توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنجليزي الذي صدر عن الاتحاد ،

لقد حددت مقدمة معايير التدقيق الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية كالآتي: [1]

– يتم تشكيل لجنة فرعية تختص باختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيليا ، و تمنح اللجنة تطبيقات التدقيق الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية لإعداد مسودة المعايير ،

– تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة الدراسات التي لها علاقة بموضوع المعايير المماثلة المستعملة في الدول الأعضاء ، كما أنها تقوم بدراسة المقترحات التي تقدمها المنظمات أو الإقليمية المهنية أو غيرها ، ثم تقوم بعملية إعداد مسودة المعايير و تعرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولية لاعتمادها ،

– يتم توزيع مسودة المعايير و ذلك بعد اعتمادها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبيين و على المنظمات الدولية و غيرها من الشخصيات و الجهات المهنية بمعايير التدقيق الدولية ، و يتم منحهم مهلة كافية من أجل استلام مختلف ملاحظاتهم ،

–بعد استلام ملاحظات التي أرسلتها الجهات المختلفة يتم دراستها و هذا بمعرفة لجنة تطبيقات التدقيق الدولية ، و اذا اقتضي الأمر يتم تعديل المسودة المعدلة يتم إصدار المعايير و بذلك يصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار ،

–لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار يشترط موافقة ثلاثة أرباع اللجنة الحاضرين في الاجتماع ،و بشرط أن لا يقل عدد الأعضاء الموافقين عن عشرة .

[1] سهام محمد السويدي ، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ط1 ، 2010 ، ص 22 ،23 .

الفرع الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الجزائرية

اولا : الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

لقد اصدرت الجريدة الرسمية في 27جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة و صلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، سنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات تلك[1]:

1/المجلس الوطني للمحاسبة

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذى رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 و الذي يحدد الطبيعة الاستشارية له ، كما حدد اختصاصاته و صلاحياته و القواعد التي تسيره[2].

****تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :**

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من :

-ممثل الوزير المكلف بالطاقة ،

-ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،

-ممثل المكلف بالتربية الوطنية ،

-ممثل المكلف بالتجارة ،

-ممثل المكلف بالتعليم العالي ،

-ممثل المكلف بالتكوين المهني ،

-ممثل المكلف بالصناعة ،

-رئيس المفتشية العامة للمالية ،

-المدير العام للضرائب ،

-ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر ،

-ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة ،

-ممثل برتبة مديرعن مجلس المحاسبة ،

-ثلالة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين ،

-ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،

-ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين ،

-ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية .

---

[1] المرجع نفسه ، ص 119 .

[2] براق محمد ، قمان عمر ، **أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة النمظمات المهنية في الجزائر ، مداخلة الاصلاح في المحاسبي في الجزائر** ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ورقلة ، يومي 29 ،30 نوفمبر 2011 ، ص **7** .

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزارء على الاقل رتبة مدير بالإدارة المركبة و بتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

يعين أعضاء المجلس بقرار الوزاري لمدة ست (06)بناء عل اقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات .

تحدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1)كل سنتين (2) ،وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها ، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة .

كما يمكن للمجلس أن يستعين بأن شخص من شأن أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي و المالي و الاقتصادي والقانوني.

2/ صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة :

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي[1]:

+ تجميع كل المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق ،

+يعمل على تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطوير و استعمال الأدوات ،

+يعمل علي تحقيق كل الدراسات و التحاليل في مجال تطور و استعمال الأدوات و المساوات المحاسبية

+ يقترح كل الإجراءات تهدف الى تقيس المحاسبات و الدقيقات ،

+يبدأ رأيه و يقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و التدقيق ،

+ يساهم في تطوير أنظمة و برامج التكوين و تحسين المستوى في مجال المحاسبة و التدقيق ،

+ يتابع تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق على المستوى الدولى ،

+ينظم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في اطاره .

3/ المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 25/11 المؤرخ في 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين و صلاحياته .

***تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين :**

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هو الذي تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي

رئيسا و أمينا للخبرينة و يوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها ،في حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سابق، ص 4 ،5 .

***صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :**

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي[1] :

-إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين و تسييرها ،

-اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة و مشروع ميزانية السنة المالية الموالية[2] ،

-تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ،

-ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها ،

-تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ،

-الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ،

-تمثل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية و جميع الساطات و كذا الغير ،

-اعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين ،

رابعا : المجلس الوطني للغرف الوطنية لمحافظي الحسابات

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

***تشكيلة المجلس الوطني للغرفة لمحافظي الحسابات**

يتشكل المجلس تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة لمحافظي الحسابات .

وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الاعضاء و التمثيل لدى المجلس الوطني للمصف للخبراء المحاسبيين .

***صلاحيات المجلس الوطني للغرفة لمحافظي الحسابات :**

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

-إدارة الأملاك المنقولة و غير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و تسييرها ،

-تمثل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية و جميع السلطات و كذا الغير ،

-اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،

[1] مرجع نفسه،ص 8 ، 9 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سابق، 8،9.

الفرع الثاني : الإصدارات الاولية لمعايير التدقيق الجزائري

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادرة عن وزارة المالية و الذي يهدف إلي وضع حيز لهذه المعايير الجزائرية التي سنقوم بدراستها:

*** المعايير الجزائرية للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "**

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول التطرق الى تغطية لجوانب لهذا المعيار[1]

مجال تطبيق المعيار:

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية و التاريخية الكلية أو الجزئية بالاضافة الي المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق و مسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الادارة حول احكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته علي الاحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في:

_ أن يكون المراجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة؛

_أن يعترف و تتحمل الادارة مسؤوليتها فيما يخص الاعداد العرض الصادق للكشوف المالية؛

_ وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الادارة ضروري؛

_ عدم وضع أية حدود أو قبول على الفحوص و المراقبات من قبل الادارة.

واجبات المدقق وفق هذا المعيار :

_إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتمال الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الامر مع الادارة؛

_ في حالة عدم معالجة الامر يرفض المهمة الا إذا كان القانون يمنع ذلك؛

_المصادق على رسالة المهمة الاولية المعدة من في طرفه في السنة الاولى من المهمة ، و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة.

المحتويات الاساسية لرسالة المهمة:

تحتوى الرسالة المهمة مايلي[2]:

_ هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية

_مسؤولية محافظ الحسابات؛

_ مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة؛

---

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادرة عن وزارة المالية

[2] انظر الى الملحق رقم 3

_مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة؛

_ رسالة تأكيد؛

_الأتعاب؛

_رزنامة الفواتير و الدفع.

–تعديل احكام المهمة في اطار مهمة التدقيق التعاقدية

هناك بعض المبادئ التي يستلزم المدقق اتباعها فيما يخص تعديل احكام المهمة و تتمثل هذه المبادئ فيما يلى[1] :

_ لا يقبل تعديل احكام مهمة التدقيق اذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك؛

_ تحديد سبب معقول يستدعي تعديل مهمة التدقيق الى مهمة تقود الى مستوى تأمين أقل مع تقدير الاثار القانونية و التنظيمية المحتملة ، وذلك اذا طلب منه قبل انهاء مهمة التدقيق؛

_ يجب عليه وضع احكام جديدة و تضمينها في رسالة وافق على تعديل احكام مهمة التدقيق الى مهمة أو خدمة مرتبطة بها؛

_ الاستقالة من مهمة التدقيق اذا تعذر عليه قبول تعديل احكام مهمة التدقيق و لم ترخص له الادارة بمتابعة مهمته الاولية لكن بشرط اذا سمح القانون بذلك.

*** المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الجارجية "**

سنحاول التطرق الى جوانب الاساسية التي تهم هذه المعيار

مجال تطبيق:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لاجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على ادلة مثبتة.

مفهوم التأكيدات الخارجية:

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طرق رد خطي موجه من طرف المرسل (الغير) مباشرة الى المدقق سواء كان في شكل ورقي اوالكتروني او شكل اخر.

واجبات المدقق وفق هذا المعيار :

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي : [2]

_ الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه الى اجراءات التأكيد الخارجي؛

_ متابعة اجراءات ارسال الطلبات الى المرسل؛

[1]المقرر رقم 002 ، مرجع سابق.

[2] مرجع نفسه.

_ اذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة و مصداقية يجب ان يقوم باعلام الادارة و فحص اثار ذلك على التدقيق و رأيه؛

_ اذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل ان يرد خطيا مباشرة والا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

_ اذا حدد المدقق ان يرد على طلب التأكيد ليس له مصداقية فلابد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لاخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش؛

_ البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما اذا كانت تشير الى انحرافات أم لا؛

_ في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما اذا كان يشير الى غش أم لا.

تقييم الادلة المثبتة :

يجب على المدقق تحديد ما اذا كانت نتائج التأكيد الخارجية تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية أو الزامية الحصول على أدلة مثبتة كاملة فعند تقييمه لنتائج طلب تأكيد خارجي يمكن له تصنفها كالتالي[1] :

_ رد من المرسل (الغير) المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المطلبة دون وجود فوارق؛

_ الرد يعتبر غير موثوق؛

_ عدم الرد؛

_ الرد يحتمل فوارق.

فتقييم المدقق لهذه النتائج يساعده في تحديد ما اذا تم جمع ادلة كافية و ملائمة مع الاخذ بعين الاعتبار كل اجراءات التدقيق المنجزة من جهات اخرى .

الفرع الثالث : عرض القانون 10-01 :

ان اهم النصوص القانونية المنظمة للمهنة يمكن حصرها في ما يلي[2] :

_ المادة 1 : يهدف هذا القانون الى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحسابات والمحاسب المعتمد .

-المادة 2 : يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص ، تحت اي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد اذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

[1]المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فبراير 2016 ، مرجع سابق .

[2]المادة 1-2- 3،مرجع سابق،ص 4.

اي يمكن أن كل شخص وحيد أو مجموعة من الاشخاص يشكلون شركة أن يمارس مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد و ذلك بعد وجود فيه أو يحتوي الشروط و المقاييس المعتمد عليها في التشريعات و النصوص القانونية .

– المادة 3 : يجب على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الالتزام بالاحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة و السجلات المحاسبية و كذا مراقبتها و ممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة .

يعني ذلك على كل من الخبير المحاسبي و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الاتباع والسير مع لاحكام القانونية المتعارف عليها والمعمول بها على ارض البلاد التي تحكم المحاسبة و السجلات القانونية اللازمة و كذا متابعتها و ممارستها بكل وضوح و استقلالية و موضوعية .

–المادة 7 : لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد ، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية .

_المادة 10: لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص[1].

وتعني أن ممنوع تماما على كل من خبير المحاسب أو محاسب المعتمد أو محافظ الحسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له كتب مهني و عنوان خاص به .

_ المادة 12 : يسند لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص و تحت مسؤوليته و يمكن يسير في شركة أو تجمع .

–المادة 18 : يعد خبير ا محاسبا في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفته عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و المهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخيرة الحسابات"[2].

_ المادة 21 "تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في اطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل و الوسائل التي توضع تحت تصرفه و شروط تقديم التقارير".

و لا يمكن احتساب هذه الاتعاب بأي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

يعني ذلك من المفروض أن تحدد أتعاب الخبير المحاسب في بداية عقد تأدية خدماته، يحدد مجال التدخل لاعطاء قيمة الاتعاب و بالنسبة للدراسة التطبيقية كان سؤال من بعض الاسئلة المطروحة و كان الجواب غير مقبول لذلك هذه المادة غير مطبقة في الواقع.

_المادة 23 : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الاتية :

---

[1]القانون 10-01 مرجع سابق، ص 6

[2]نفسه،ص 6

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عملية السنة المنصومة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات والهيئات؛

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

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة و مجلس المديرين أو المسير؛

-المادة 24 : عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أبضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفرع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

المادة 27 : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتالتين بعد مضي ثلاث(3) سنوات[2] .

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا؛

يعني ذلك: على المحافظ الحسابات يكون مدقق في المؤسسة مرة و قابيلة للتجديد مرة واحدة بعد (3) سنوات و لا يكون هناك اي نوع من القرابة كانت من الاصول أو من الفروع و حتي من النسائب في تلك المؤسسة .

_ المادة 31 : يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموزانات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و المكتابات التابعة للشركة أو الهيئة

و يمكنه أن يطلب من القائمين بالادارة و الاعوان و التابعين للشركة أو يقوم بكل التقتيشات التي يراها لازمة ،

يعني ذلك : له الحق محافظ الحسابات الاطلاع على جميع الوثائق و السجلات المحاسبية و اجراء الجرد المالي والمحاسبي في أي وقت وكان مناسب بنسبة اليه .

المادة 37 : تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ،أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته .

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الاتعاب و التعويضات المنفقة في اطار مهمته ، ولا يمكن احتساب الاتعاب، في اي حال من الاحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

المادة 40: يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالى لاخر سنة مالية للعهدة [3].

---

[1]القانون 10-01، مرجع سابق، ص 7.

[2]نفسه، ص 8.

[3]نفسه، ص 9.

المادة 59 : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون التنائج .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول دور واداء محافظ الحسابات

المطلب الاول: عرض الدراسات السابقة

1/ دراسة محمد أمبن لونيسة ،**تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثرها على جودة المعلومات المالية** ، (دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية[1]

كما تدور الأشكالية الرئسية لهذه الدراسة : **ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المالية؟**

حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التاريخي أما في الفصل الرابع اعتمد فيه المنهج الاستقرائي بإستخدام الأدوات و الاساليب الكمية و الاحصائية ،

-كما لخصت هذه الدراسة :

درست هذه الاطروحة أثر تطور المهنة علي جودة المعلومات المالية ،من خلالها دراسة مدى مواكبتها لتطورات العالمية علي مختلف الأصعدة، انطلاقا من معايير الشخص المهني و معايير الميدانية وكذا القانون 01/10 و أيضا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات ، وذلك تركز هذه الدراسة على ربط المتغيرات التابع و المتغير المستقل حيث الأول محددات جودة المعلومات المالية و الثانية دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية و اتبع طريقة في معالجة البياناته SPSS

-النتائج :

نستنتج من هذه الدراسة :

*أن التدقيق له مكانة مهنية لا يستهان بها تتعاظم مع مرور الوقت قياسا لما تم استعراضه في التطورات التاريخية للمهنة محليا،

*أن واقع وجود مهنة التدقيق في الجزائر تحت مسمي محافظ حسابات ، فهي حلة مخالفة بعض الشئ من حيث المصطلحات بنسب متفاوتة للاطار المفاهيمى و التقني ، إلا أنه يصادق على صدق الحسابات النعلن عنها ،

*في ظل حريته و استقلالية لإبداء رأيه شأنه في ذلك المهنيين علي المستوى العالمي ، تمكنا أيضا من خلال الدراسة الى الوصول أن مهنة محافظ حسابات هي الأقرب مفهوما و تقنيا لمهنة المدقق على الصعيد العالمي

-النقد :

[1]محمد أمبن لونيسة ،**تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثرها على جودة المعلومات المالية** ,أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث كلية العلوم القتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، تخصص : بنوك مالية و محاسبية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة (2017,20.

-هناك بعض الغموض في طرح الاشكالية و تكرار مصطلح تطور كان ممكن أن تكون الاشكالية كما يلي : ما مدى توصل مهنة التدقيق في الجزائر مع التطورات العالمية و أثرها على تحسين جودة المعلومات المالية ،

-بنسبة الى المنهج المتبع كان المنهج الوصفي التاريخي طاغي بنسبة كبيرة في الدراسة و على المناهج الاستقرائي ،

-يوجد كمية جيدة من الدراسات السابقة التي تخص الموضوع و كلها شاملة ،

-احتصرت الدراسة على مكاتب مخبر المحاسبيين كان من الامكان أن يوسع أو ينوع من الطلبة المتمكنين في هذا الموضوع او أساتذة،

2 دراسة بن الصديق محمد ، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري و المعايير للمراجعة ، دراسة استبيانية [1]، ، كما كانت الإشكالية مالي **هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة ISA** ؟، و من ذلك تم إنتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي في معضم مراحلة مع إستعمال للأسلوب التاريخي عند سرد تطور المنظومة التشريعية في الجزائر و كذا إستعمال منهج دراسة الحالة عند القيام بالدراسة الميدانية

كما تبرولت هذه الدراسة علي الهدف الأساسي للمراجعة الجارجية و مدى تطبيق المحافظ الحسابات و إتباع المعايير الدولية و التشريعات الجزائرية ، الهدف في مسار محدد الاساسية من قبولة للمهنة و التخطيط لها و وضع برامج للعمل و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية وصولا تقرير نهائي عن عملية المراجعة الذي يكون مدعما بحملة من الأدلة و القرائن ، و من خلال هذه الدراسة استنتجنا مايلي :

-إن تطور ممارسة المراجعة و عدم كفاية المعايير الأمريكية المتعارف عليها علي الصعيد الدولي أدي بالهيات و المتطلبات الدولية المخصة على راسها الأتحاد الدولي للمحاسبيين اصدار معايير دولية للمرجعة

-المعايير دولية للمراجعة تهدف الى توحيد الممارسة المهنية علي مستوي الدولي

-يتم إعتماد معايير مصنفة كصنيفا دقيقا متلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة.

النقد :

هناك سلبيات و إجابيات في هذه المذكرة و من هنا سوف نتطرق الي بعض منها

-يوجد نوع ما في طرح الإشكالية الرئسية لهذا الموضوع ممكن تكون : ما مدى مطابقة المراجعة الخارجية في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة ISA في ممارسة المهنة ؟

-و هناك تناقض مع الإشكالية الرئيسية و الإشكالية الفرعية و من هنا يجب أن يكون هذه الأخيرة مثلا أن الجزائر لم تتبنى كل المعايير الدولية للمراجعة لإنها ليست كلها متطابقة للضروف مهنة المراجعة في الجزائر ، و أن ممارس لمهنة المراجعة الخارجية كانت او الداخلية يساهم جاهدا للتحسين المستوى و إتباع المعايير و التشريعات ،

[1] بن الصديق محمد ، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري و المعايير للمراجعة مذكرة تتدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، جامعة محمد بوقرة (بومرداس) ، السنة (2014 ، 2015)

-و في هذه الدراسات السابقة كانت مواضيعها تخص المعايير و من هنا يمكن أن يكون تخص ممارسة المهنة علي الأقل حتى دراسة أو اثنين ، لماذا لم يتطرق الى بعض القوانين و التشريعات لممارسة المهنة مثل القانون 01/10

-عنوان الفصل الاول المدخل النظري للمراجعة الخارجية و في صلب الموضوع يتحدث على المراجعة الداخلية كان بإمكانه التطرق الى المراجعة الخارجية أكثر

3- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، دراسة حالة من خلال الإستبيان ، [1] وتم طرح الإشكالية التالية : ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها و ما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر ؟ و من ذلك هناك عدة مناهج إتبع تتطلب هذه الإشكالية الموضوع لهذا يكون المنهج وصفيا في بعض الاجزاء المرتبطة بالتأصيل العلمي للمراجعة المالية و تاريخيا في الاجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة واعتمد دراسة حالة لواقع المراجعة المالية في الجزائر في تحليل البيانات اعتمد برامج spss

لخصت هذه الدراسة حول الاوضاع المالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية و من ناحية اخري تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الأعداد العملي و المهني للمراجعين ،بداية تعويض تاريخ هذه المهنة و تطوها حتي الوقت الحالي و كيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنتين و مدى ما تتمتع به المهنة من استقلال

و من خلال هذه الدراسة استنتجنا مايلي :

-التعرف علي واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال قياس مدى تنفيد مراجعين الحسابات ،

-معرفة مصاعب مهنة المراجعة في الجزائر ،

-ان المرجعي الحسابات الخارجين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبنا من وجهة نظر جميع الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني ،

النقد:

-في الاسئلة الفرعية طرح السؤال :ماهو الاطار النظري العام للمواجهة هدا يوجد في كل الكتب والمراجع كان من ممكن ان يتخلى على هدا السؤال لعدم التكرار واعطاء ميزات للمذكرة،

-المنهج والادوات المستخدمة كان بامكانه ان يكون الجانب الميداني دراسة حالة فقط يعني مقابلة مع بعض محافظين الحسابات و محاسب معتمد و خبير المعتمد.

-في الفصل الاول تطرق الى المنظمات المهنية العربية والدولية تؤثر على مهنية مراجعة الحسابات كان من الافضل في مع المعاير المراجعة الفصل الثاني من الاحسن،

-في خاتمة الموضوع يوجد بعض الاستنتاجات والتوصيات الاحسن تفادي هدا الشئ،

---

[1] – لقليطي الأخضر ، مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر ، دراسة حالة من خلال الإستبيان ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجسيير ، كلية علوم التسيير ، تخصص محاسبة الحاج لخضر باتنة ، سنة 2008,2009.

4-صيايحي نوال ،الافصاح المحاسي في ظل معاير المحاسبة الدولية IFRS (/ IAS) واثره على جودة المعلومات[1].

طرح الاشكالية : مدي يساهم الافصاح المحاسي باستخدام معاير معاير الحاسبة الدولية في تحسن جودة المعلومات العروضة في القوائم المالية؟ ، يوجد النهج الاستقرائي وذلك بهدف دراسة وستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي تضمنه الفكر المحاسبي و المتعلقة بموضوع البحث وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث والمنهج المقارن وذلك في عدة مواضع من بينها المقارنة بين متطلبات الافصاح حسب معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني الاستفادة مينها في التغلب على مشكلة البحث، والمنهج الاستنباطي والذي يتعمد على التفكير،المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين المحاسبية،وكيفية استنتاج معاير لتحقيق المفهوم الشاملة الجودة المعلومات ،المنهج الوصفي وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتاتج الدراسية الميدانية التي سوف تقوم بها لاختبار قروض البحث وتحقق من نتائج الاختيار

ملخص الدراسة :

في هذه الدراسة نستخلص ان هناك الاختلاف في التطبيقات و الممارسات بين الدول ، شكل عائقا كبير امام مسار البعد الدولي لانشطة المؤسسات ، و المستثمرين الدولين مند الانتقال الي الاسواق المالية و الدولية ، هو ما ادي ضرورة احداث توافق محاسبي دولي ، اقضي الي انشاء لجنة معايير المحاسبية الدولية و التي تولت مهمة اصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على معلومات مالية موثوق بها ،يجعل القوائم المالية المقدمة تعكس صورة حقيقة وصادقة من الوضعية المالية و نتائج اعمال المؤسسة ، و بالتالى تلبية حاجيات المستثمرين من المعلومات في المقام الاول لمساعدة تصمييم على اتخاد قرارتهم الاستثمارية او التمويلية .

نتائج الدراسة :

-ان اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية و قانونية و اجتماعية مما ادى الى جودة قوائم المالية ،

-ان الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سوف يكون له اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية اما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية اهمها الملاءمة والموثوقية ،

-ان الالتزام بمتطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبية الدولية و كدا مبدأ القيمة العادلة من شأنها تعزيز بوجوده وواقعية المعلومات المحاسبية و المالية و قابليتها للتحقيق ،

[1]صيايحي نوال ،الافصاح المحاسي في ظل معاير المحاسبة الدولية IFRS (/ IAS) واثره على جودة المعلومات رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، سنة 2010 . 2011.

-يواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر الي جملة من المعوقات يأتي علي راسها عدم توفير السوق المالية ،

5/ حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر[1] ، دراسة استبيانيه ومن هنا يمكن طرح الاشكالية التالية : ما مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شكل م مضمون تقارير المراجعة الخارجية مستقبلا ؟ و يستدعي طبيعة البحث ان يكون المنهج المستخدم ، وصفيا في الجوانب النظرية للموضوع و بالاضافة الى المزيج بين الوصف و التحليل و من خلال استعمال استمارة للاستقصاء تقم للعينة المختارة و إجراء المقابلات الشخصية مع افراد العينة كأدوات بحث ونستعمل برنامج اكسل لمعالجة الاستبيان ،

ملخص هذه المذكره على محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبية (القوائم المالية) و مخرجات المراجعة (تقارير المراجعة الخارجية) في ضوء التغيرات المحاسبية الجديدة التي استشهدها الجزائر و الناتجة عن تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية ، و من خلال دراسة نموذج تقرير محافظ الحسابات الحالي ، و الدي يعكس انا معايير إعداد التقرير في الجزائر ، نلاحظ ان ما هو معمول به مستوحي الى حد كبير من المعايير الفرنسية و ان نموذج التقرير العام المعمول به في الجزائر يتفق بنسبة كبيرة مع ذلك المعمول به في فرنسا ،كما نلاحظ ان التقرير في الجزائر ، لم يشر الي اطار إعداد القوائم المالية ،

نتائج الدراسة :

-ان المهنة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المهنية و الإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى اخرى ،

-اهم ما يمكن استخلاصه من دراستنا لاطار المعايير المحاسبية الدولية ، انها الى إزالة الفوارق و الاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية بين دول العالم ،

-و من خلال الدراسة الاستبيان و المتمثلة في حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر و ايضا تعديل المخطط المحاسبي الوطني و تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية ،

النقد :

-في البداية نتطرق الى نقد الاشكالية الرئيسية كان محصورة في المستقبل كان بإمكان ان يكون مثلا في الحاضر او مفتوحة الاشكالية ،

-في هيكل البحث لماذا وضع الاطار العام لمعايير المحاسبية الدولية في فصل و وضع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في فصل لوحده كان بإمكان ان تكون في فصل واحد ،

---

[1] حكيمة مناعي ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، دراسة استبيانيه، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة الحاج لخضر (باتنة)، 2009/2008 .

-في الفصل التمهيدي كان بإمكان ان يستغني عن التمييز بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية لان الموضوع يخص المراجعة الخارجية وكان من الممكن تطرق الى تقديم معايير المراجعة الدولية كان التقديم سطحي كان من الممكن ان تكون تمهيد قليل على كل معايير،

-في الفصل الاول تطرق الي معايير إعداد التقرير في فرنسا و في مصر في عنوان المذكره محصور في البيئة الجزائرية فقط ، كان ممكن العدم التطرق اليها.

من هنا يمكن طرح الاشكالية الموضوع كمالي : كيف تؤثر عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية مستقبلا على مردودية مدقق الحسابات في الجزائر ؟ ولقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المناهج ، فقد تم استعمال المنهج الاستقرائي و ذلك في الجانب المتعلق بالتطورات التاريخية التي عاشتها مهنة تدقيق الحسابات ، و تم الاعتماد على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي و ذلك في الجانب المتعلق بعرض المحتوى النظري للدراسة ، اما فيما يخص الجانب المتعلق بالدراسة التطبيقية فقد تم استعمال الاستبيان كأداة يتم خلالها جمع المعلومات المتعلقة باستجابة أداء مدقق الحسابات الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية و من تم استعمال برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية بهدف معالجة نتائج الاستبيان ،

ملخص الدراسة :

-تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دائمة التطور و التحديث ،

-تطور اهداف تدقيق الحسابات عبر مختلف العصور حتى صارت تحاول المصول الر تحقيق الرفاهية لكافة افراد المجتمع ،

-يساهم تدقيق الحسابات بشكل فعال في عملية اتخاد القرارات ورسم مختلف السياسات المستقبلية من قبل الاطراف المستخدمة للقوائم المالية ،

-لا يمكن القول ان عملية تدقيق الحسابات هي ضمان كافي [1]حول خلو القوائم المالية من الانحرافات ،

-يتطلب تنفيد عملية تدقيق الحسابات المرور بعدة مراحل تبدأ اولا بعملية التخطيط السليم و تنتقل الى فحص نظام الرقابة وهذا للوقوف على مدى قوة و مثانة هذا النظام ، و بالتالي امكانية الاعتماد عليه ثم تنقل الى عملية جمع ادلة الاثبات التي تمكن في الاخير من الخروج بتقرير يبدي من خلاله المدقق رايه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ،

-الى جانب الحقوق المتعددة التي يملكها مدقق الحسابات ، هناك واجبات عليه الالتزام بها عند قيامه بالمهام النوطة به ، نتائج الدراسة :

[1]/ تونسي نجاة ، مردودية مدقق الحسابات في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،دراسة حالة في الجزائر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،قسم العلوم المالية و المحاسبية ،تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي الجديد جامعة عبد الحميد بن باديس ــ مستغانم ــ 2015,2016.

-تعتبر مهنة تدقيق الحسابات وليدة التطور الحاصل في شتى الميادين ، و بالتالي يمكن القول انها مهنة دائمة التطور و التحديث

-تعتبر معايير التدقيق الدولية إطار متجانس من الممكن تطبيقها على مختلف المستويات الدولية ، كم ان ميزتها الاساسية انها دائمة التطور و التحديث و هدا حتى تتمكن من مجابهة التطورات الحاصلة على مختلف الاصعدة ،

-تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة أداة للإفصاح و القياس ، ميزتها الاساسية هي تلقيها القبول العام لدى الاطراف المستخدمة للقوائم المالية ،

-يملك مدقق الحسابات بحكم ادائه مهمة تدقيق الحسابات عدة حقوق و في المقابل عليه أداء عدة واجبات ، قد فصل فيها المشرع الجزائري ،

-تعد مهنة تدقيق الحسابات الفيصل في عملية اتخاد القرارات و رسم نهج مختلف السياسات المستقبلية ،

النقد:

-يوجد تكرار في الفصل الثاني من المطلب الثالث و المطلب الرابع يسمي التأهيل العلمي لمدقق الحسابات ،

-لماذا يربط او يحصر في الاشكالية الرئيسية تبني المعايير المحاسبية الدولية بالمستقبل على المردودية مدقق الحسابات في الجزائر كان بالإمكان تكون في الوقت الحالي و المستقبل معنا ،

7/ سهام أكرم عمر الطويل ، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة[1] ، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، عماد الدراسات العليا ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل ، السنة الدراسية 2012 ،

اشكالية الدراسة : ازدادت الحاجة الى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات ، و تحشين أدائها ، و خاصة بعد انهيار واحد من أكبر مكاتب التدقيق في العالم ، و نظرا لما للتدقيق الجارخي من دور فاعل و محوري في الخدمات لأفراد المجتمع من مختلف القطاعات لذا أصبح من الضرورة بمكان تقديم هده الخدمات بأعلى مستوى من الجودة ، حيث تطلب الأمر العمل على إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق ، و ذلك من خلال التركيز على جودة عملية التدقيق و العوامل الخارجية التي تساهم في زيادتها . تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وقامت الباحثة باستخدام المصادر الثانوية وهي الكتب و المجلات العلمية المتخصصة ، و الدراسات السابقة ، أما المصادر الأولية فكانت من خلال تصميم استبيان ،

لخصت الدراسة كمالي :

[1]سهام أكرم عمر الطويل ، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ، دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، عماد الدراسات العليا ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل ، السنة الدراسية 2012.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسايات في قطاع غزة و من أجل تحقيق ، و تمثل جوة المراجعة مطلبا ضروريا و هدفا أساسيا لكافة أطراف عملية المراجعة ، فالمراجع يحاول أن يطبق معايير المراجعة و يحرص على أن تتم هذه العملية بشكل سليم و بجوة عالية لإضفاء الى المصداقية على التقرير .

نتائج الدراسة :

هناك بعض المتغيرات لها تأثير إجابي على جودة المراجعة مثل كبر حجم مكتب المراجعة ، الخبرة المهنية و التأهيل العلمي و العملي ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة ، و هناك سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة و تقديم الخدمات الاستشارية كما توصلت الدراسة الى أن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة ، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز عددا معينا من ساعات التعيم المهني المستمر .

النقد :

-هناك تفسير و كثرة المصطلحات في مشكلة الموضوع كان من الممكن أن تكون الاشكالية مختصرة و محددة الهدف المسطر لطرحها ،

-كثرة و تكرار الالفاظ و الجمل و عدم اندماج العبارات مع بعضها البعض

-كثرة المتغيرات المستقلة كان من الامكان ان يكون متغير واحد و محدد بدقة وواضح.

خلاصة الفصل:

مما سبق، يتضح بان التدقيق يهدف الى تحقيق من صحة وصدق البيانات المحاسبية و المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، واضافة على ذلك ابداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف التدقيق الخارجي، والذي يشرط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة وذلك في إطار معايير التدقيق تحظي بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة، كما تبين بأن مهنة التدقيق، قد عرفت تطورا ملحوظ في الجزائر خاصة مع صدور القانون 01/10 حدد ممارسة المهنة محافظ الحسابات و كيفية تنظيمها و هي جملة من القوانين التي تم التطرق اليها في هذا الفصل.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية تقييمية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة

تمهيد:

بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لإشكاليات تقييم الاداء في الفصل الأول والتعرض إلى واقع تقييم اداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية وعرض جملة من الدراسات السابقة يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة وعرضها من أجل التعرف على مدى صعوبات وتقييم الاداء في البيئة الجزائرية، ولتحقيق مايهدف إليه هذا الفصل سوف نقوم بإسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام الاستبيانات، وعرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي أفرزتها الاستبيانات من خلال استقصاء أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة وسيتم مناقشة ذلك من خلال مبحثين.وسيكون المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة، الطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها،أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وذلك باستخدام جملة من طرق التحليل.

من خلال مما سبق سنتناول في هذا الفصل مايلي :

- **المبحث الأول**: الطريقة والأدوات المستخدمة؛
  - المطلب الأول: الطريقة المستخدمة؛
  - المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.
- **المبحث الثاني**: النتائج والمناقشة.
  - المطلب الأول: النتائج؛
  - المطلب الثاني: مناقشة .

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

نستعرض في طيات هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في انجاز الدراسة وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول نتناول فيه الطريقة المستخدمة والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول:الطريقة المستخدمة و الأدوات المستخدمة

سنحاول من خلال هذا لمطلب عرض منهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: منهاج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ضوء القانون 10-01 ، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، إذ اطلع على الدراسات في مختلف مجال تقييم أداء محافظ الحسابات لذلك اعتمدنا على المنهاج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج إحصائي للعلوم الاجتماعية Spss .وبرنامج Excel.

المصادر الثانوية: من اجل معالجة الإطار النظري اتجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع وكذالك المقالات والمجلات ودراسات السابقة ومواقع الانترنيت

المصادر الأولية: ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استبيانات صممت خصيصا لهذا الغرض،ووزعت على عينة الموجه لها خصيصا.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث.وبناء عليه فالمجتمع المستهدف يشمل (محاسبي شركة الاتصالات و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومدرين المالية لشركة اتصالات الجزائر والمحاسبين المعتمدين وأساتذة من الجامعة).

ثانيا : عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من 40 استمارة شملت الفئات المعنية (محافظي الحساب والمحاسبين المعتمدين وأساتذة من الجامعة واخري) وحددت شهادة ليسانس كحد أدنى لقبول ماستر و ماجستير ودكتوراه و مستوى المستجوبين والجدول الموالي يوضح عينة الدراسة

الجدول رقم (02-01)يمثل عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات المقبولة	35	%87.5
عدد الاستمارات المفقودة	5	%12.5

المصدر من إعداد الطالبتين بناء على استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02-01) وبعد قيام بعملية فرز الاستبيانات وتنظيمها تم الاعتماد على35 استمارة لدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة البالغة 40 استمارة وذلك بعد إلغاء 5 استمارات.

الفرع الثالث: إعداد وهيكل الاستبيان

أولا: إعداد الاستبيان

تتمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة تقيم أداء محافظ الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل القانون 10-01 ولكي تكون الاستبانة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الاستبيان مايلي :

- استعمال لغة سليمةّ؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة.

ثانيا: مرحلة التحكيم

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين حيث تم حذف بعض فقرات الدراسة التي لا ترتبط

بموضوع الدراسة كما تم تعديل فقرات أخرى وإعادة تصنيف بعض الفقرات في المجالات التي تضمنها استبيان الدراسة حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبيان.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تم إعداد استبانة حول "تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 10-01 ولقد قسم الاستبيان إلى جزئين رئيسين كما يلي:

الجزء الأول: حول المعلومات الجنس المؤهل العلمي والخبرة والتخصص الأكاديمي و الوظيفة لعينة الدراسة.

الجزء الثاني: يضم ثلاث محاور

المحور الأول: يضم عشر أسئلة حول القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق؛

المحور الثاني: ويضم سبع أسئلة حول التزامات محافظ الحسابات بالقانون 10-01 اثناء القيام بمهامه؛

المحور الثالث: ويضم سبع أسئلة حول فاعلية أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية.

*تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رالتالي :

الجدول التالي رقم (02-02) درجات مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر من إعداد الطالبتان بناء على استمارات الاستبيان

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري و تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

الجدول رقم (02-03) معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر :من مخرجات **spss**

رابعا: ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيير بشكل كبير في ما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

استخدم الباحث طريقة ألفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم (02- 04) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	*الصدق
ثبات الاستبانة	24	0.875	0.935

المصدر :من مخرجات **spss**

***الصدق= الجذر التربيعي الموجب لألفاكرونباخ**

نلاحظ أن معامل الفا كرونباخ جيد0.875 وهذا يدل على أن المقياس صالح للقياس كما نلاحظ أن معامل الصدق قوي 0.935 وهذا يدل على أن المقياس ثابت.

المبحث الثاني: تحليل بيانات العينة(المعالجة الإحصائية لعينة الدراسة)

سنتناول في المطلب الأول الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية والوظيفية، وبعد ذلك سوف نتطرق إلى تحليل بيانات المحاور، وذلك من خلال المطلب الثاني.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية والوظيفية

يتضمن هذا المطلب تحليلا وصفي لخصائص العينة المدروسة والتي اشتملت على(المؤهل العلمي،التخصص،الخبرة والوظيفة)،لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانه الدراسة، وذلك باستخدام برنامجا لحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعي(spss).

اولا : توزيع افراد العينة حسب الجنس

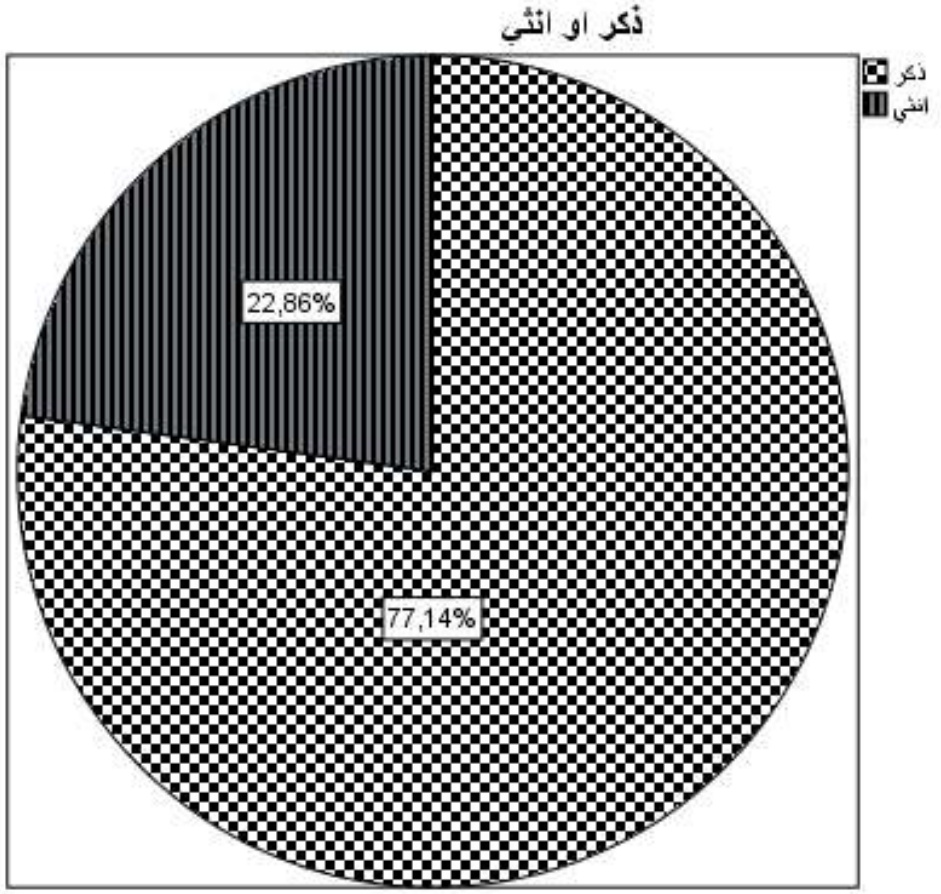
جدول رقم (02-05) يوضح افراد المجتمع حسب الجنس

ذكر او انثى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentagevalide	Pourcentagecumulé
Valide	ذكر	27	77,1	77,1	77,1
	انثي	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (02-01) يوضح افراد المجتمع حسب الجنس



المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من خلال الشكل رقم (02-01) يتضح لنا توزيع الجنس على عينة الدراسة، حيث بلغت نسبة الذكور % 77.14 و نسية الاناث 22.86 % ، و تعود نسبة الاناث التي تمثل 8 افراد من العينة ، اما المهنيين فتسيطر عليها فئة الذكور و هو ما يفسر نسبة مرتفعة.

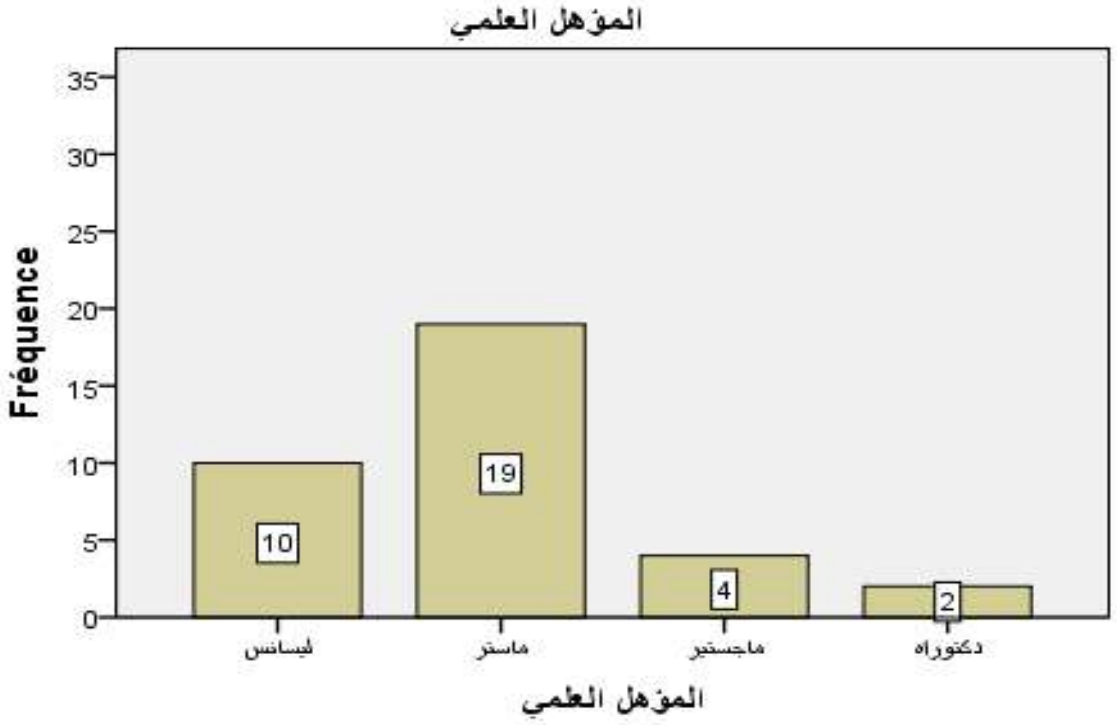
ثانيا :توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (02-06) المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentagevalide	Pourcentagecumulé
Valide	ليسانس	10	28,6	28,6	28,6
	ماستر	19	54,3	54,3	82,9
	ماجستير	4	11,4	11,4	94,3
	دكتوراه	2	5,7	5,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المصدر :من إعداد الطالبتان الاعتماد على برنامجspss

الشكل رقم(02-02) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



مصدر: من إعداد الطالبتان بالاستعانة بمخرجات spss

معظم افراد العينة كانوا ذوي مؤهل علمي ماستر بنسبة 54.3 % باعتبارها المؤهل المطلوب، تليها الفئة الثانية من حاملي شهادة ليسانس و ذلك بنسبة 28.6 % وهي تمثل النسبة المتوسطة بالنسبة الى العينة ، اما بنسبة الى حاملي شهادة ماجستير و دكتوراه كانت افل نسبة ، وذلك يمكن القول ان معظم افراد العينة كانوا ليسو من الشهادات العليا.

تعطي هذه النسبة مدلول إيجابي حول المستجوبين بالأشخاص المؤهلين علمياً حيث كان أغلب المستجوبين متحصلة شهادتي الماجستير والدكتوراه مما يساعد على فهم فقرات الاستبيان والإجابة عليه بطريقة جدية وعلمية والحصول على نتائج موضوعية وحقيقية.

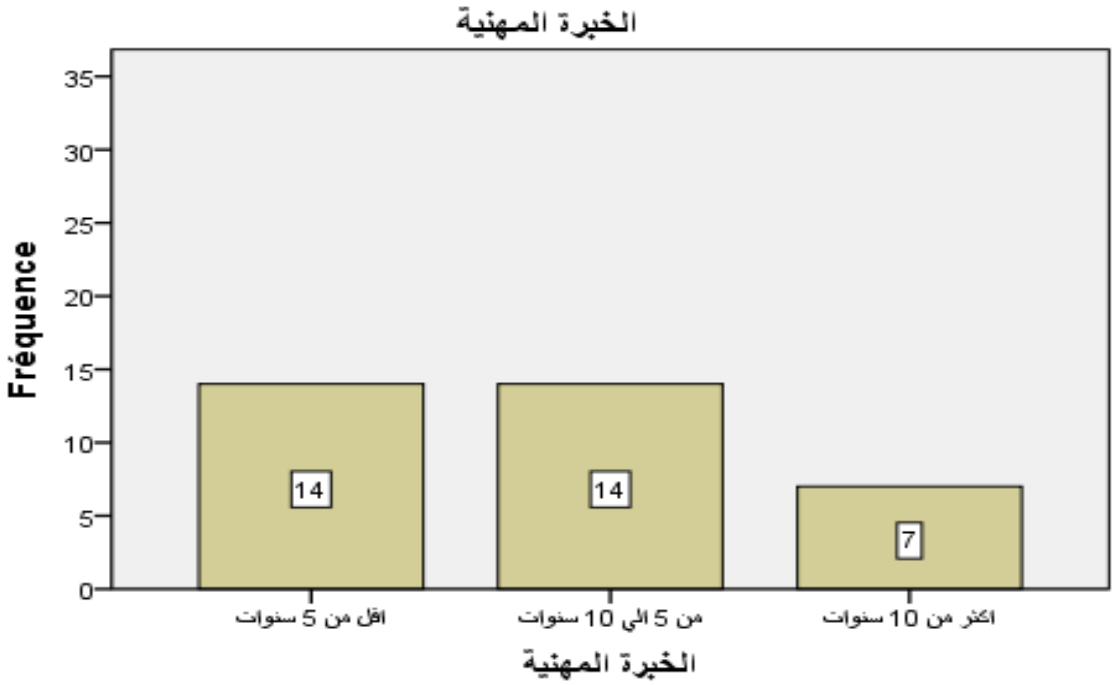
ثالثا :توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الجدول رقم (02–07) يوضح توزيع مفردات العينة حسب الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentagevalide	Pourcentagecumulé
Valide	اقلمن 5 سنوات	14	40,0	40,0	40,0
	من 5 الي 10 سنوات	14	40,0	40,0	80,0
	اكثرمن 10 سنوات	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المصدر :من إعداد الطالبتان بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (02-03) التمثيل البياني لأفراد لعينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من خلال الجدول رقم (02-07) ان هناك تساوي بين الفئات من 5 سنوات الى 10 سنوات و اقل من 5سنوات بنسبة 40 % و من هنا يمكن القول ان معظم افراد العينة يملكون الخبرة المهنية و تليها الفئة الثالثة الاكثر من 10 سنوات و كانت بنسبة 20 % وهي اقل نسبة و بهذا النتائج يمكن اعتبار ان العينة كانت مؤهلة للإجابة على الاستبيان.

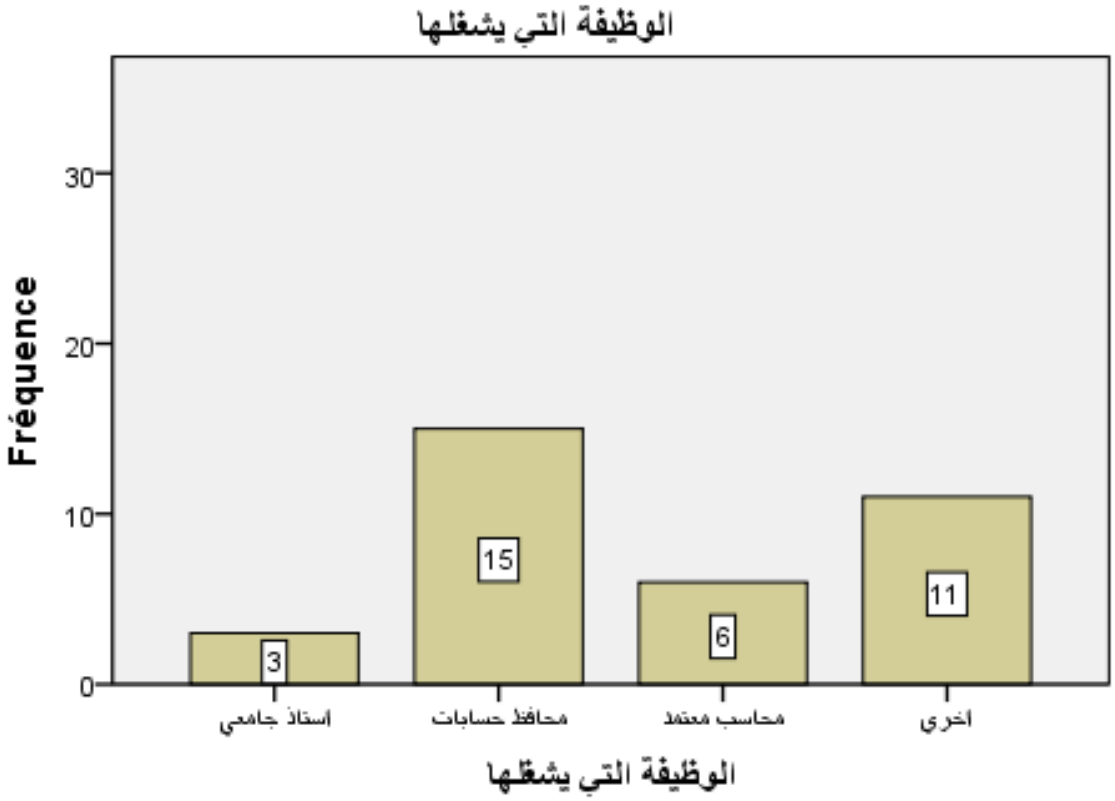
رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم (02-08) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentagevalide	Pourcentagecumulé
Valide	استاذجامعي	3	8,6	8,6	8,6
	محافظحسابات	15	42,9	42,9	51,4
	محاسبمعتمد	6	17,1	17,1	68,6
	اخري	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاستعانة بمخرجات spss

الشكل رقم (02-04) التمثيل البياني لافراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاستعانة بمخرجات SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (02-08)و الشكل رقم (02-04) اعلاه ان الوظيفة التي يشغلها افراد العينة كانت الاغلبية محافظ الحسابات بنسبة 92.9 % و كانت عدد الافراد العينة 15 فردا و تليها محاسب معتمد بنسبة 18.1 % و كانت افراد العينة 6 افراد .

المطلب الثاني: تحليل بيانات المحاور

الفرع الأول:عرض نتائج المحاور

أولا: عرض نتائج المحور الأول

الجدول رقم (02-09) نتائج المحور الأول

الفقرة	الطبيعة الاحصائية	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1/ جاء القانون 01/10 بمحتوى معلوماتي مفصل لتقارير محافظ الحسابات	تكرار	29	2	4	2,7143	,66737	موافق
	نسبة %	82.9	5.7	11.4			
2/ تعتبر عهدة محافظ الحسابات وإجراءات تبديلها حسب القانون 01/10 ملائمة	تكرار	24	3	8	2,4286	,85011	موافق
	نسبة %	65.7	11.4	22.9			
3/ يتيح القانون 01/10 صلاحيات محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية	تكرار	32	1	2	2,8571	,49366	موافق
	نسبة %	91.4	2.9	5.4			
4/ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات	تكرار	21	11	3	2,5143	,65849	موافق
	نسبة %	60	31.4	8.6			
5/ يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية	تكرار	10	12	13	1,9143	,81787	محايد
	نسبة	28.6	34.3	37.			

			1			%	
محايد	,94380	2,1429	13	4	18	تكرار	6/ تمديد الخبرة المحاسبية من 5 الى 10 سنوات تساعد المدقق على أداء مهامه بشكل احسن
			37.1	11.4	51.4	نسبة %	
موافق	,68966	2,6286	4	5	26	تكرار	7/ ممارسة المهنة طبقا لأحكام القانون تحسن من جودة المراجعة في الجزائر
			11.4	14.3	74.3	نسبة %	
موافق	,65079	2,6000	3	8	24	تكرار	8/ القانون 01/10 يساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات جيدة
			8.6	22.9	68.6	نسبة %	
موافق	,40376	2,8857	1	2	32	تكرار	9/ ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة
			2.9	25.7	71.4	نسبة %	
موافق	,52979	2,6857	1	9	25	تكرار	10/ يتم تحديد الاتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة
			2.9	25.7	71.4	نسبة %	
		37345,	2.5371	**يعتبر القانون 01/10 مناسب ومنظم لمهنة التدقيق**			

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم{ 02-09}المتعلق بالمحور الأول والذي تطرقنا فيه إلى ان للقانون 10-01 دور كبير في تنظيم التدقيق.

نلاحظ من خلال الفقرة التاسعة أن المتوسط الحسابي بلغ ما نسبته 2.885 وهذا ما يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة، وفي الفقرة الثالثة كان المتوسط الحسابي فيها هو2,8571 وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة كان إتجاههم نحو موافق وقليل محايدون، وأما في الفقرة الأولى أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7143 وهذا

ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة عالية جدا،واما في الفقرة العاشرة فكانت النسبة 2.685 نسبة الموافقة مقبولة لكن كانت هناك حيادية في الاجابة، أما في الفقرة السابعة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.628 أي أن

نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة مع وجود بعض المتحفظين على الإجابة منخفض، وأما في الفقرة الثامنة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.600 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة مقبولة

جدا، وفي الفقرة الرابعة نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.5143 وهذا ما يدل على أن هناك موافقة ولكن بتحفظ بدرجة متوسطة واما في الفقرة الثانية بلغت النسبة 2.4286 كان هنالك نسبة موافقة متوسطة ومنهم ممن لم يوافقوا على الإجابة ما يدل على أن اغلب أفراد هذه العينة محايدين وأما في الفقرة السادسة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.142 وهذا يدل على أن أفراد العينة قد كانوا محايدين الفقرة، اما في الفقرة الخامسة كانت بنسبة 1.914 اغلب افراد العينة محايدين للفقرة.

ثانيا : عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (02-10) نتائج المحور الثاني

الفقرة	الطبيعة الاحصائية	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1/ يلتزم محافظ الحسابات بتأدية مهامه وفق القانون (10-01)	تكرار	31	2	2	2,8286	,51368	موافق
	%نسبة	88.6	5.7	5.7			
2/ يلتزم محافظ الحسابات بالشروط الواجب توفرها فيه	تكرار	30	3	2	2,8000	,53137	موافق
	%نسبة	85.7	8.6	5.7			
3/ يساهم القانون (10-01) في إعطاء مصداقية اكبر لتقارير محافظ الحسابات	تكرار	24	10	1	2,6571	,53922	موافق
	%نسبة	68.6	28.6	2.9			
4/ يساعد القانون (10-01) مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ احسن القرارات.	تكرار	26	7	2	2,6857	,58266	موافق
	%نسبة	74.3	20.0	5.7			
5/ المعايير المستحدثة في القانون 01/10 تزيد من الكفاءة المهنية	تكرار	30	4	1	2,8286	,45282	موافق
	%نسبة	85.7	11.4	2.9			
6/ يساهم القانون (10-01) في إعطاء مصداقية أكبر للتقارير المالية	تكرار	29	4	2	2,7714	,54695	موافق
	%نسبة	82.9	11.4	5.7			
7/ يلتزم محافظ الحسابات بإعداد كافة التقارير المنصوص عليها في القانون (10-01).	تكرار	31	2	2	2,8286	,45282	موافق
	%نسبة	88.6	5.7	5.7			
يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 01/10 اثناء القيام بمهامه					2.7714	44263,	

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم{02-10}المتعلق بالمحور الثاني والذي تطرقنا فيه إلى مدى التزام محافظ الحسابات بالقانون 10-01 اثناء القيام بمهامهم.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى والفقرة السابعة كان 2.8286 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرتين عالية جدا، وبلغ في الفقرة الخامسة المتوسط الحسابي لها 2.828 وهذا ما يدل على أن نسبة موافقين على هذه الفقرة عالية جدا، وأما الراي في الفقرة الثانية نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.800 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة موافقين، أما في الفقرة السادسة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.881 وهذا يدل على أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة قد وافقوا، وفي الفقرة الرابعة كان المتوسط الحسابي فيها هو 2.6857 وهذا يدل على أن العينة بين موافقين ومحايدين، أما في الفقرة الثالثة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.6571 أي أن نسبة من أفراد العينة تنقسم بين موافقين ومحايدين في الإجابة.

ثالثا :عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (02-11) النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

الفقره	الطبيعة الاحصائية	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1/يلتزم المراجع اثناء اداءه للخدمة المهنية للعمل بالاجراءات الواردة في القانون 10-01	تكرار	31	2	2	2,7714	,59832	موافق
	%نسبة	88.6	5.7	5.7			
2/عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية ، و يتمتع بالنزاهة و الصدق و الحيادة و الموضوعية	تكرار	30	3	2	2,8857	,40376	موافق
	%نسبة70	85.7	8.6	5.7			
3/عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم السرية الخاصة بالعميل	تكرار	24	10	1	2,9143	,28403	موافق
	%نسبة	68.6	28.6	2.9			

4/تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها ، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا	تكرار	26	7	2	1,8571	,91210	محايد
	%نسبة	74.3	20.0	5.7			
5/يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق و يستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجد)و التي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة	تكرار	30	4	1	2,7429	,50543	موافق
	%نسبة	85.7	11.4	2.9			
6/خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسئ لسمعته و سمعة المهنة و علاقته بزملائه في المهنة	تكرار	29	4	2	2,9429	,23550	موافق
	%نسبة	82.9	11.4	5.7			
7/لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أجرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة	تكرار	31	2	2	2,9143	,37349	موافق
	%نسبة	88.6	5.7	5.7			
يتميز أداء محافظ الحسابات بالفاعلية في البيئة الجزائرية					2.7184	44263,	

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم (02-11) المتعلق بالمحور الثالث والذي تطرقنا فيه إلى الفرضية الثالثة و التي كانت حول فعالية اداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية.

نلاحظ في الفقرة السادسة أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.942 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة عالية جدا، أما في الفقرة الثالثة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.9143 أي أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة، أما في الفقرة السابعة فكان المتوسط الحسابي فيها هو 2.914 وهذا مايدل على أن نسبة الموافقة كبيرة في هذه الفقرة، وفي الفقرة الثانية كان المتوسط الحسابي فيها هو 2.8857وهذا يدل على أن أغلبية العينة وافقوا، وأما في الفقرة الأولى نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.7714 وهذا يدل على أنهم موافقين، وفي الفقرة الخامسة نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.742 وهذا ما يدل على أن النسبة بين موافقين ومحايدين على هذه الفقرة، أما في الفقرة الرابعة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 1.8571 وهذا يدل على أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة قد محايد لا ينمع وجود بعض المتحفظين على الإجابة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدارسة

أولا:تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول

أولا:من خلال نتائج التحليل الإحصائي نجد أن أفراد العينة موافقين وهذا ما يدل على ان القانون 10-01 يحتوى معلومات مفصل لتقارير محافظ الحسانات .

ثانيا:من خلال النتائج المتحصل عليها نجدأن النسبة الكبيرة من أفراد العينة موافقين على أن عهدة محافظ الحسابات و اجراءات تبديلها حسب القانون 10-01.

ثالثا: لاحظنا من خلال هذه الفقرة أن رأى أفراد العينة كان موافقين ،لدي الفئات المهتمة ليتيح القانون 10-01 صلاحيات محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في حين المكان على السجلات المحاسبية .

رابعا:في هده الفقرة كان الاغلبية موافقون على هذا لان يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنهم لمدة 10سنوات ..

خامسا:في هذه الفقرة كانت أكثر الإجابات محايدة على أن يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية .

سادسا:كان رأى أفراد العينة حول هذه الفقرة موافقين هذه الفقرة أن تمديد الخبرة المحاسبية من 5الى 10 سنوات تساعد المدقق على أداء مهامه بشكل احسن .

سابعا: النسبة كبيرة من أفراد عينة هذا المجتمع وافقوا على أن ممارسة المهنة طبقا للاحكام القانونية تحسين من جودة المراجعة في الجزائر

ثامنا : كانت الاغلبية افراد عينة هذا المجتمع وافقوا علي أن القانون 10-01 يسعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاد قرارات الجيدة .

تاسعا : النسبة كانت كبيرة من افراد المجتمع على أن ممارسة مهنة المراجعة في البيئة الجزائرية تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة الازمة لتحسين المستوى في أداة المهنة .

عاشرا : بالنسبة لهذا السؤال كان الاجابة موافقون على أن يتم تحديد الاتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة و هدا لاعطاء المراجع حقه .

ثانيا: مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

أولا:من خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن النسبة الكبيرة من أفرادا لعينة كانوا موافقين حول فكرة أفراد المجتمع حول التزام محافظ الحسابات بتأدية مهامه وفق القانون 10-01 .

ثانيا: في هذه الفقرة من المحور الثاني كانت الموافقة بنسبة كبيرة من أفراد العينة على أن يلتزم محافظ الحسابات بالشروط الواجب توفرها فيه .

ثالثا: تمت الموافقة على هذه الفقرة من قبل أغلبية أفراد عينة الدراسة على أن يساهم القانون 10-01 في اعطاء مصداقية أكبر لتقارير محافظ الحسابات و تكون هنا شفافية .

رابعا: النسبة كبيرة من أفراد عينة هذا المجتمع كان رأيهم موافقوا على أن يساعد القانون 10-01 مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاد احسن القرارات .

خامسا: ولقد كان اغلب مستجوبين هذه العينة موافقوا على أن المعايير المستخدمة في القانون 10-01 تزيد من الكفاءة المهنية .

سادسا:وفي هذه الفقرة كذالك كان أغلبية أفراد العينة موافقين على أن يساهم القانون 10-01 في اعطاء مصداقية أكبر للتقارير المالية .

سابعا: تم الحصول على الموافقة من قبل عينة الدراسةعلى أنه يلتزم محافظ الحسابات باعداد كافة التقارير المنصوص عليها في القانون 10-01.

ثالثا: مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

أولا:من خلال تحليل الإحصائي نجد رأي أفراد العينة في الفقرة أغلبهم موافقين فيما يخص التزام المراجع أثناء أداءه للخدمة المهنية للعمل بالاجراءات الواردة في القانون .

ثانيا: كان اتجاه اغلب أفراد العينة نحو الموافقة على أن عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فانه يتجرد من المصلح الشخصية ، و يتمتع بالمنزاهة و صدق و الحيادية والموضوعية .

ثالثا: في هذه الفقر كان رأي أفراد العينة موافقوا حول تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فانه يلتزم السرية الخاصة بالعميل .

رابعا: في هذه الفقرة كانتا لإجابات اغلبها موافقوا على أن تكون الأتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبدول مقابل الخدمات التي يقدمها ، مع مراعاة الحد الادني من الاتعاب المحدد قانونا .

خامسا:تم الحصول على الموافقة من قبل عينة الدراسة على مرار أن يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق و يستقسر منه عن الاعتراضات المهنية (ان وجد) و التي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة

سادسا: كان اغلب توجه أفراد العينة نحوى مقبول على اساس القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجعة القيام باعمال تسئ لسمعته و سمعة المهنة و علاقته بزبائنه في المهنة .

سابعا:في هذه الفقرة تحصلنا على اغلب الإجابات بموافقوا على أن لايقوم بمزاولة اعمال اخري تتعارض مع قواعد و أداب سلوك المهنة .

الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضيات على أساس المتوسط الحسابي العام

أولا: الفرضية الأولى "يعتبر القانون 10-01 مناسب و منظم لمهنة التدقيق ".

من خلال الجدول رقم (02-09) الذي تطرقنا فيه للفرضية الأولى والتي هي "يعتبر القانون 10-01 مناسب و منظم لمهنة التدقيق "نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام قد بلغ2.5371 والانحراف المعياري

0.37345 وهذا ما يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة موافقين على هذه الفرضية ومنه صحة الفرضية مما يدل على أن فعلا أن القانون 10-01 مناسبو منظم لمهنة التدقيق

ثانيا: الفرضية الثانية "يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 10-01 أثناء القيام بمهنة "

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (02-10)المتعلق بالفرضية الثانية والتي هي " يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 10-01 أثناء القيام بمهنة "لهذا المحور هو 2.7714 والانحراف المعياري هو 0.44263 وهذا يدل تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم موافقين على هذه الفرضية وهذا ما يثبت صحتها إي أن المحافظ الحسابات يلتزم بالقانون 10-01 في القيام بمهاهه.

ثالثا: الفرضية الثالثة "يتميز أداء محافظ الحسابات بالفاعلية في البيئة الجزائرية "

من خلال الجدول رقم (02-11) الذي تطرقنا فيه إلى الفرضية الثالثة و التي هي "يتميز أداء محافظ الحسابات بالفاعلية في البيئة الجزائرية "نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لهذه المحور قد بلغ 2.7184 فيما كان الانحراف المعياري 0.44263وهذا ما يبين أن أغلب أفراد العينة كان اتجاههم نحوى الموافق ومنه نتأكد من صحة الفرضية على أن المحافظ الحسابات يتميز بأداء فعال في البيئة الجزائرية .

خاتمة الفصل:

تناولنا خلال هذا الفصل الميداني دراسة وتحليل تقييم اداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ظل القانون 01/10 عن طريق عرض استبيان على عينة مكونة من محافظي حسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين وأساتذة جامعيين ولقد خلصت الدراسة على ان قانون 01/10 جاء منظم لمهنة محافظ الحسابات وهذا من خلال ما تحصلنا عليه من الاجابة على فرضيات الدراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

خاتمة

خاتمة

ان التطور المتواصل والسريع الذي شهدته مهنة التدقيق اكسبها مكانة هامة على الصعيد الدولي نظرا للحاجة الماسة إليها؛ فكان من الضروري توحيد القوانين والتشريعات المعمول بها في تنظيم ممارسة مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية.

وقد اضفت هذه التغييرات مصداقية اكبرعلى عمل محافظ الحسابات حيث اصبح يتمتع بالقبول العام؛ ومنحته الفرصة في تحقيق أعلى مستويات الاداء .

يعد محافظ الحسابات الجهة الوحيدة المخولة للقيام بمهنة تدقيق الحسابات؛ ومن هذا الاساس كان لزاما على المشرع الجزائري ضبط هذه المهنة بقواعد وحدود وهذا بالفعل ما قام به، فقام بإصدار القانون 10_ 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

وقد سنت بعض النصوص التشريعية التي دفعت المشرع الجزائري الى تفويض وتعيين محافظ الحسابات كممثل قانوني مستقل على المؤسسة للعمل على اثبات شرعية وصدق حساباتها وفقا لمعايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

نتائج اجتبار الفرضيات:

الفرضية الاولى:

يعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا الى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي :

بالنسبة للفرضية الاولى : " يعتبر القانون 01/10 مناسب و منظم لمهنة التدقيق " قفد خلصت دراستنا في الفصل الاولى إضافة الى المحور الاولى من الاستبيان الى صحة الفرضية كون أن القانون 01/10 جاء للعمل علي تنظيم و إعادة هيكلة مهنة التدقيق وذلك خلال سن القوانين و النصوص التي تبين حقوق و التزامات محافظ الحسابات في إطارمهنته .

بالنسبة للفرضية الثانية: " يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 01/10 أثناء القيام بالمهام "فقد جاءت في الفصل الاولي إضافة الى المحور الثاني من الاستبيان الى صحة الفرضية و التأكيد على ذلك يعتبر القانون 01/10 الفاصل بين المهام المحاسبية و انشاء الغرفة الوطنية لمحا فظي الحسابات بالإضافة الى وضع ضوابط وحدود المهنة .

تفعيل قوانين والتشريعات الخاص بواجبات وحقوق محافظ الحسابات مع التشدد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعي أو من الشركات .

بالنسبة للفرضية الثالثة :" يتميزأداء محافظ الحسابات بالفعالية في البيئة الجزائرية " فقد جاء في الفصل الاولى وإضافة الى المحور الثالث من الاستبيان الى صحة الفرضية و ذلك من خلال أن مدقق الحسابات يعد الشخص الوحيد المؤهل و المخول للقيام بعملية فحص القوائم المالية و إبداء رأيه المهني المحايد حول عدالتها و مطابقتها مع أحكام التشريع المعمول به ، ومن تقل النتائج المتوصل إليها الى الاطراف المعينة في شكل تقرير .

النتائج:

بعد القيام بعرض ودراسة الجانب النظري و الذي تم التطرق فيه الى مبحثين ويتضمن الادبيات النظرية والتطبيقية وذلك الوقوف على بعض العناصر المهمة التى تخص محافظ الحسابات والقانون 01/10 وبعض المعايير التى تنظم مهنة التدقيق ،كما تناولنا الجنب الميداني من خلال فصل تطبيقي تضمن استمارة استبيان وجهت الى الاساتذة و محافظي الحسابات و محاسب المعتمد و خبير محاسبي وذلك تسلط الضوء على تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ظل القانون 01/10 ولمعرفة ما مدي تطبيق هذا القانون في المجتمع الجزائري و هل يلتزم محافظ الحسابات به ومن هنا توصلنا الى النتائج التالية :

-على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية العمل، ويتطلب ذلك وجود تخطيط للتدقيق وحصول محافظ الحسابات عل الادلة الكافية لإبداء الرأي حول القوائم المالية و إعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق؛

-هناك توافق بين مهنة التدقيق في الجزائر وما تنص عليه معايير الدولية خاصة نصوص القانون 01/10؛

-حتى يتمكن مدقق الحسابات من أداء مهنة تدقيق الحسابات على أكمل وجه، يجب أن يتحلى بجملة من الصفات بالإضافة الى امتلاكه لقدر واف من المؤهلات العلمية و العملية؛

- يساهم القانون برفع المهنة وتطورها؛

-كان التدقيق في الجزائر مهمشا ويعاني من نقائص و ثغرات قبل اصدار القانون 01/10؛

-تعتبر مهنة تدقيق الحسابات وليدة التطورات الحاصل في شتي الميادين، و بالتالي يمكن القول أنها مهنة دائمة التطور والتحديث؛

-لتدقيق الحسابات عدة أنواع تختلف الزاوية ينظر الى عملية التدقيق من خلالها ،كما أنه يستند على مجموعة من فروض؛

-إن تهاون مدقق الحسابات و تماطله و عدم التزامه بأداء المهام المخول له بحكم القانون ، قد يتعرض لتحمل مسؤولية نتيجة الاضرار التي ألحقها بالغير .

توصيات و اقتراحات : من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل اليها نقدم الاقتراحات التالية:

-تكوين دورات تحسيسية و تدريبية لمدققي الحسابات تمكنهم من فهم القانون 01/10 والعمل به ؛

-يجب ربط مناهج التعليم بالواقع الفعلي ، حيث نرى أن ما يتم تعليمه في الجامعات يقتصر فقط على الجانب النظري ولا ينس إطلاقا الواقع المهني ؛

-يجب على المشرع الجزائري اعادة النظر في طريقة تحديد الاتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات ، فأغلبية محافظي الحسابات غير وراضون على الاتعاب التي يتقاضاها في من وجهة نظرهم هي لا تعكس الجهد المبذول من طرفهم ، و بتالي هذا الامر قد يؤثر سلب على المهام المربوطة بها؛

-يجب خضوع محافظ الحسابات لدورات تكوينية تمكنه من رفع المؤهلات القانونية .

آفاق الدراسة :

يمكن أن نشير ، دراستنا هذه يمكن أن تكون موحلة تمهيدية لموضوع الدراسات المستقبلية في مجال تقييم اداء محافظ الحسابات في الجزائرية البيئة ولذا سوف تقترح و لذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها :

-دراسة مقارن بين تقييم القانون 91-08 و القانون 10- 01 ؛

-دعم المنظومة العلمية أكثر بحصص إشكالية تقييم الأداء .

أفاق الدراسة تناولت الدراسة تقييم اداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على ظل القانون 01/10.

المراجع

قائمة المراجع

الكتب :

-إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2012.

- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان،2009.

- الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر؛ ط 3، عمان.

- جربوع يوسف محمود وحلس، اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات، بدون دار نشر، فلسطين،2003.

-الوقاد، سامي محمد الوديان، لؤي محمد،تدقيق ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

-زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2003.

-حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 1999.

- امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، بدون طبعة، 2007.

- محمد الفيومي ، عوض لبيب ، أصول ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

- وليد توماس امرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، تعريب و مراجعة د .أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1989.

-عبد الفتاح محمد الصحن ،كمال خليفة أبو زيد ، **المراجعة علما و عملا** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية.

- خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات** ، الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان 2000 ،.

- محمد السيد الناعي ، **المعايير الدولية للمراجعة تحليل و اطار للتطبيق** ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، المنصورة ، مصر ، ط1 ، 2000.

-سهام محمد السويدي ، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ط1 ، 2010.

المذكرات والاطروحات

-هادية متوح، دور محافظ الحسابات في دعم مصداقية المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، ،2012.

-وفاء بن الشريف،**أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014/2015.

-حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009/2008.

-شرقي عمار،التنظيم المهني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه ،نوقشت 12/01/2013 .

-معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، 2011-2012،

-محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010-2011.

-سامي زيادي ، **أهمية اصلاح التدقيق في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق** ، ماجستير ، غير منشورة ، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف 1، 2013.

-سامي بن عاشورة ، **مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر**، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2015 .

-عمار شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة** ، دكتوراه ، علوم اقتصادية، غير منشور، سطيف 1، 2012، ص 114، 115.

الملتقيات والمقالات

-براق محمد ، قمان عمر ، **أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة النمظمات المهنية في الجزائر ، مداخلة الاصلاح في المحاسبي في الجزائر** ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ورقلة ، يومي 29 ،30 نوفمبر 2011.

-مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، مداخلة **بعنوان حوكمة الشركات كآلية لتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى** العلمي الدولي حول آلية حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر.

المقابلة الشخصية

السيد قريشي يوسف،مكتب محافظ حسابات، التقارير المالية، حي باحميد، ورقلة، 22 ماي 2019.

القوانين والتشريعات

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 العدد 42 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

-الامانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، وزارة المالية، منشورات الساحل، 2006، ص 95-103.

-المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993، المعدل للامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، استدراك الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 43 سنة 1993.

-المرسوم التنفيذي 12- 288 **يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، المؤرخ في 21يوليو 2012، ص 11.

-المرسوم التنفيذي رقم 11-72، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، المؤرخ في 06فيفري 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 11.

المجلات والمطبوعات:

-عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، ،2012.

-عبد الله بامشموس ، تطبيق معايير التدقيق ، **مجلة المحاسب القانوني** ، اليمن ، العدد التاسع ، مارس 2010

-محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و التدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون ، الجزائر، 2003.

القوانين و النصوص التشريعية :

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون 10-01 العدد 42 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

-الامانة العامة للحكومة، الجريدة الرسمية، وزارة المالية، منشورات الساحل، 2006، ص 95-103.

-المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 افريل 1993، المعدل للامر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري

-القانون رقم 91-08، المؤرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد

-المرسوم التنفيذي 12- 288 **يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، المؤرخ في 21يوليو ،201

المرسوم التنفيذي رقم 11-72، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، المؤرخ في 06فيفري 2011، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 11،
المرسوم التنفيذي رقم 96-136

المراجع باللغة الاجنبية

-1-Athguides ; audit finacier guide pour landit de limformation financiere der entreprises et organistions clets ; paris ; 2 eme ; edition ; 1987.

1Matsumura, E.and Trucker,P., Fraud and Error Detection , A Theorietical Foundation,
The Accounting Review,1992.

-2/ Godsell، D.، Auditor’s legal liability and the expectation GAP ، Australian :Accountant، feb 1991.

-3/ Muller، K. and shirmA، environmental performance indicators، Ellipson Lt- june 1999.

4-Reckers, P.M.J. and Wing, B. , Management's Motive and Its Effect on selected Audit
Decisions, Behavioral Research in Accounting, American Accounting Assocication

5-République Algérienne Démocratique et Populaire، ministère des finances، direction générale de la comptabilité، direction de la modernisation comptable، recueil de textes lègislatifs et règlementaires relatifs à la normalisation de profession comptable، imp alger print، 1998.

6-Société Nationale de la Comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, DRH,1989,

الملاحق

الملحق رقم: 01 استمارة الاستبيان

وزارةالتعليم العالي والبحث العلمي

جامعةقاصدي مرباح– ورقلـة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد:

فيإطارالتحضيرلنيلشهادةماسترتخصصمحاسبةوتدقيق للسنة الجامعية: 2019/2018 نقومبإعدادمذكرة التخرجبعنوان: إشكالية تقييم أداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في ظل القانون 10/01 .

ونظرا لما تتمتعون به من خبرة علمية وعملية في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق أرجومنكمالتفضلبمنحنا جزءامنوقتكمبالاطلاع على هذه الاستبانة والإجابةعلىأسئلتها بكل موضوعية ودقة والتي سيكون لها تأثير كبير في نجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج صحيحة، منأجلخدمةالبحثالعلمي بالشكلالأمثل، وهذا بإبداء رأيكم في كل عبارة حسبما ترونه مناسبا.

ونحيطكم علما بأن جميع البيانات المقدمة من قبلكم ستحظى بالسرية التامة والعناية العلمية الفائقة ولن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث فقط.

وفي الختام نشكركم لاهتمامكم وتعاونكم معنا وندعو الله العلي القدير أن يجعل أعمالكم في ميزان حسناتكم

وتقبلـــــوا منـــــا فائـــــق الإحتـــــرام والتقديـــــر.

الطالبة: بن جلول هاجر، مرخوفي عربية

المحور الأول: المعلومات الشخصية

✓ **ملاحظة**: يرجـى الإجابـــة بوضع علامة (X)في الخانة المناسبة.

الجزء الأول: معلومات شخصية

1. **الجنس: ذكر [ ] انثى[ ]**
2. **المؤهل العلمي**: ليسانس [ ] ماستر [ ] ماجستير [ ] دكتوراه [ ]
3. **التخصص الأكاديمي**: محاسبة [ ] مالية [ ] تخصص أخر في العلوم الاقتصادية [ ]
4. **الخبرة**: أقل من 5 سنوات[ ] من 5 إلى 10سنوات [ ] أكثر من 10 سنوات [ ]
5. **الوظيفة**: أستاذ جامعي [ ] محافظ حسابات [ ] محاسب معتمد [ ]اخرى.....

المحور الثاني: يعتبر القانون 01/10 مناسب ومنظم لمهنة التدقيق

البيان	غير موافق	محايد	موافق
1/ جاء القانون 01/10 بمحتوى معلوماتي مفصل لتقارير محافظ الحسابات			
2/ تعتبر عهدة محافظ الحسابات وإجراءات تبديلها حسب القانون 01/10 ملائمة			
3/ يتيح القانون 01/10 صلاحيات محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية			
4/ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) سنوات			
5/ يمكن لمحافظ الحسابات ان يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية			
6/ تمديد الخبرة المحاسبية من 5 الى 10 سنوات تساعد المدقق على أداء مهامه بشكل احسن			
7/ ممارسة المهنة طبقا لأحكام القانون تحسن من جودة المراجعة في الجزائر			
8/ القانون 01/10 يساعد مستخدمي تقرير المراجع على اتخاذ قرارات جيدة			
9/ ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة			
10/ يتم تحديد الاتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة			

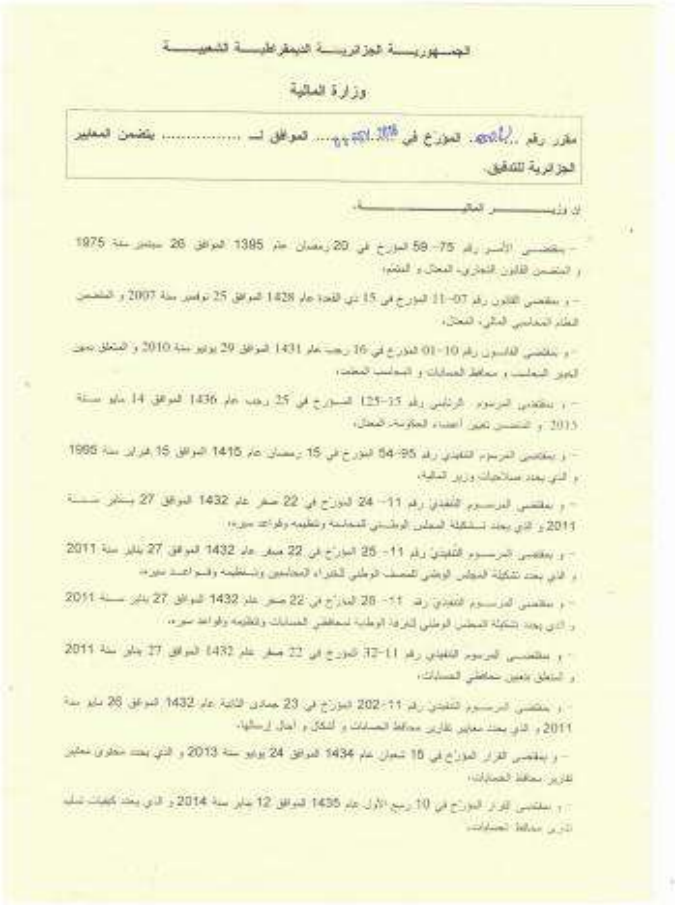
المحور الثالث: يلتزم محافظ الحسابات بالقانون 01/10 اثناء القيام بمهامه

البيـــــان	غير موافق	محايد	موافق
1/ يلتزم محافظ الحسابات بتأدية مهامه وفق القانون (10-01).			
2/ يلتزم محافظ الحسابات بالشروط الواجب توفرها فيه.			
3/ يساهم القانون (10-01) في إعطاء مصداقية اكبر لتقارير محافظ الحسابات.			
4/ يساعد القانون (10-01) مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ احسن القرارات.			
5/ المعايير المستحدثة في القانون 01/10 تزيد من الكفاءة المهنية			
6/ يساهم القانون (10-01) في إعطاء مصداقية أكبر للتقارير المالية.			
7/ يلتزم محافظ الحسابات بإعداد كافة التقارير المنصوص عليها في القانون (10-01).			

المحور الرابع:يتميز أداء محافظ الحسابات بالفاعلية في البيئة الجزائرية

البيان	غير موافق	محايد	موافق
1/يلتزم المراجع أثناء أداءه للخدمة المهنية للعمل بالإجراءات الواردة في القانون			
2/عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية ، و يتمتع بالنزاهة و الصدق و الحيادة و الموضوعية			
3/عند تقديم أي خدمة من قبل المراجع لشركة ما فإنه يلتزم السرية الخاصة بالعميل			
4/تكون أتعاب المراجع مناسبة مع الوقت و الجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها ، مع مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحدد قانونا			
5/يقوم المراجع بالاتصال بمدقق الشركة السابق و يستفسر منه عن الاعتراضات المهنية (إن وجد)و التي حالت دون استمراره في مراجعة حسابات نفس الشركة			
6/خلال القيام بمهام المراجعة يتجنب المراجع القيام بأعمال تسئ لسمعته و سمعة المهنة و علاقته بزملائه في المهنة			
7/لا يقوم المراجع بمزاولة أعمال أجرى تتعارض مع قواعد وآداب سلوك المهنة			

الملحق 02 مقرر رق 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن معايير الجزائرية لتدقيق



الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطيـــة الشعبيـــة

وزارة المالية

مقرر رقم ..... المؤرخ في ..... الموافق لـ ..... يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزيـــــــر المالـــــــــة،

- بمقتضى الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم؛

- و بمقتضى القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل؛

- و بمقتضى القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15- 125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95- 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات؛

-2-

يـــــقـــــرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التأكيدات الخارجية"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة"؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- "التصريحات الكتابية".

المـــادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية للتدقيق المكتوف المالية و المرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية.

المـــادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية

حرر بالجزائر، في

وزيـــر المالـــيـــــة

الملحق رقم 03 تقارير محافظ الحسابات

المصدر: مراد العتاق، مرجع سبق ذكره، ص- ص 135-136.

الملحق رقم 04 مواد القانون 10-01

المصدر: القانون رقم 10-01، المؤرخ في: 29/06/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42.

الملحق رقم 05 المرسوم التنفيذي رقم 11-26

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 18 من القانون رقم 09 - 03 المؤرخ في 29 ربيع عام 1430 الموافق 25 فبراير سنة 2009 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تنظيم محافظة المحفوظات الوطنية لمحافظي الحسابات وملاحيه وقواعد سيره. ويدعى في صلب النص "المجلس".

المادة 2 : يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر.

ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

الباب الأول

التشكيلة

المادة 3 : يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء مستخلصين من التشكيلة العليا من بين الأعضاء المنتدبين والمستخلفين في مجال الخبرة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعين أعضاء المجلس طبقا لتشكيلتهم المحددة في المادة 12 أدناه.

يعين كلا من (3) أعضاء في المجلس الوطني المختص بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعين المجلس مستخلف من الوزير المكلف بالمالية الذي يقترح لهذا الغرض. ويعين بنفس الكيفية في حالة شغور المنصب.

الباب الثاني

الصلاحيات

المادة 4 : يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- إبداء الأسباب المبررة وغير المشروعة المقدمة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و لديونتها.
- إغلاق السجلات السنوية بعد تهيئة كل سنة مالية و تدوينها على البطاقة الخاصة السنوية عن طريق بطاقة حسابات السنة و مشروع ميزانية السنة الجارية المالية.
- تسجيل الاقتراحات التأديبية المقررة من طرف الهيئة التأديبية.
- حساب تعويض تنقلات الأعضاء المنتدبة بالمجلس الذي تتكفل الغرفة وتشرف و تدير بها.
- تنظيم مداخيله التي تكون له بمناسبة تحقيقاته.

- الاستراحة في كل منطقة جهوية أو دولية تشكل الفهة مترجمين من الوزير المكلف بالمالية.
- تسديل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الدولية المماثلة.
- تسديل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات الدولية المماثلة.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المادة 5 : يترأس المجلس في جميع الحالات الأعضاء المنتدبين في مجال الخبرة الوطنية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المادة 6 : يعين رئيس المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المادة 7 : يحدد تنظيم المجلس وسيره عن طريق النظام الداخلي الذي يصادق عليه بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس.

المادة 8 : يمكن المجلس أن يستعين بأي شخص يمكن أن يفيد أشغاله بحكم كفاءته.

المادة 9 : يمارس المجلس السلطة السلمية على مستخدميه.

المادة 10 : يعد المجلس تقريرا سنويا عن نشاطه يرسله إلى الوزير المكلف بالمالية.

المادة 11 : يعد الأمين العام بتسيير مصالح المجلس الذي يساعد رئيس المجلس ويمثل الوزير المكلف بالمالية.

المادة 12 : يتكون المجلس من ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية.

المادة 13 : تحدد كيفيات تطبيق هذا المرسوم عند الحاجة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة 14 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 11- 26، المؤرخ في: 2011/01/27، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وملاحيه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد07.

الملحق رقم 06 التحليل الاستدلالي

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=t1 t2 t3
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

	Sortie obtenue	09-JUN-2019 14:38:28
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\mbarek\Desktop\spss client\مرخوفي عربية\قاعدة البيانات المستعملة.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.

	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
	Syntaxe	CORRELATIONS /VARIABLES=t1 t2 t3 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,20
	Temps écoulé	00:00:00,23

Corrélations

		مجموع المحور الاول	مجموع المحور الثاني	مجموع المحور الثالث
مجموع المحور الاول	Corrélation de Pearson	1	,515	,504
	Sig. (bilatérale)		,002	,002
	N	35	35	35
مجموع المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,515	1	,648
	Sig. (bilatérale)	,002		,000
	N	35	35	35
مجموع المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,504	,648	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	
	N	35	35	35

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=t1 t2 t3
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

	Sortie obtenue	09-JUN-2019 14:40:17
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\mbarek\Desktop\spss client\مرخوفي عربية\قاعدة البيانات المستعملة.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.

	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
	Syntaxe	CORRELATIONS /VARIABLES=t1 t2 t3 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,03
	Temps écoulé	00:00:00,06

Corrélations

		مجموع المحور الاول	مجموع المحور الثاني	مجموع المحور الثالث
مجموع المحور الاول	Corrélation de Pearson	1	,515	,504
	Sig. (bilatérale)		,002	,002
	N	35	35	35
مجموع المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,515	1	,648
	Sig. (bilatérale)	,002		,000
	N	35	35	35
مجموع المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,504	,648	1
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	
	N	35	35	35

```
REGRESSION
 /MISSING LISTWISE
 /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA CHANGE ZPP
 /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
 /NOORIGIN
 /DEPENDENT t3
 /METHOD=ENTER t1 t2
 /SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED)
 /RESIDUALS HISTOGRAM(ZRESID) NORMPROB(ZRESID)
 /SAVE MAHAL.
```

Régression

Remarques

	Sortie obtenue	09-JUN-2019 14:58:11
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\mbarek\Desktop\spss client\مرخوفى عربية\قاعدة البيانات المستعملة.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	35

Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
	Syntaxe	REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA CHANGE ZPP /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT t3 /METHOD=ENTER t1 t2 /SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED) /RESIDUALS HISTOGRAM(ZRESID) NORMPROB(ZRESID) /SAVE MAHAL.
Ressources	Temps de processeur	00:00:03,60
	Temps écoulé	00:00:02,01
	Mémoire requise	2380 octets

	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	904 octets
Variables créées ou modifies	MAH_2	Mahalanobis Distance

Variables introduites/éliminées

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	مجموع المحور الثاني، مجموع المحور الاول	.	Introduire

Récapitulatif des modèles

					Modifier les statistiques	
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F
1	,678	,460	,426	,19907	,460	13,604

Récapitulatif des modèles

	Modifier les statistiques		
Modèle	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	2	32	,000

ANOVA

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,078	2	,539	13,604	,000
	Résidu	1,268	32	,040		
	Total	2,346	34			

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,436	,259		5,545	,000
	مجموع المحور الاول	,162	,107	,231	1,523	,138
	مجموع المحور الثاني	,314	,090	,529	3,490	,001

Coefficients

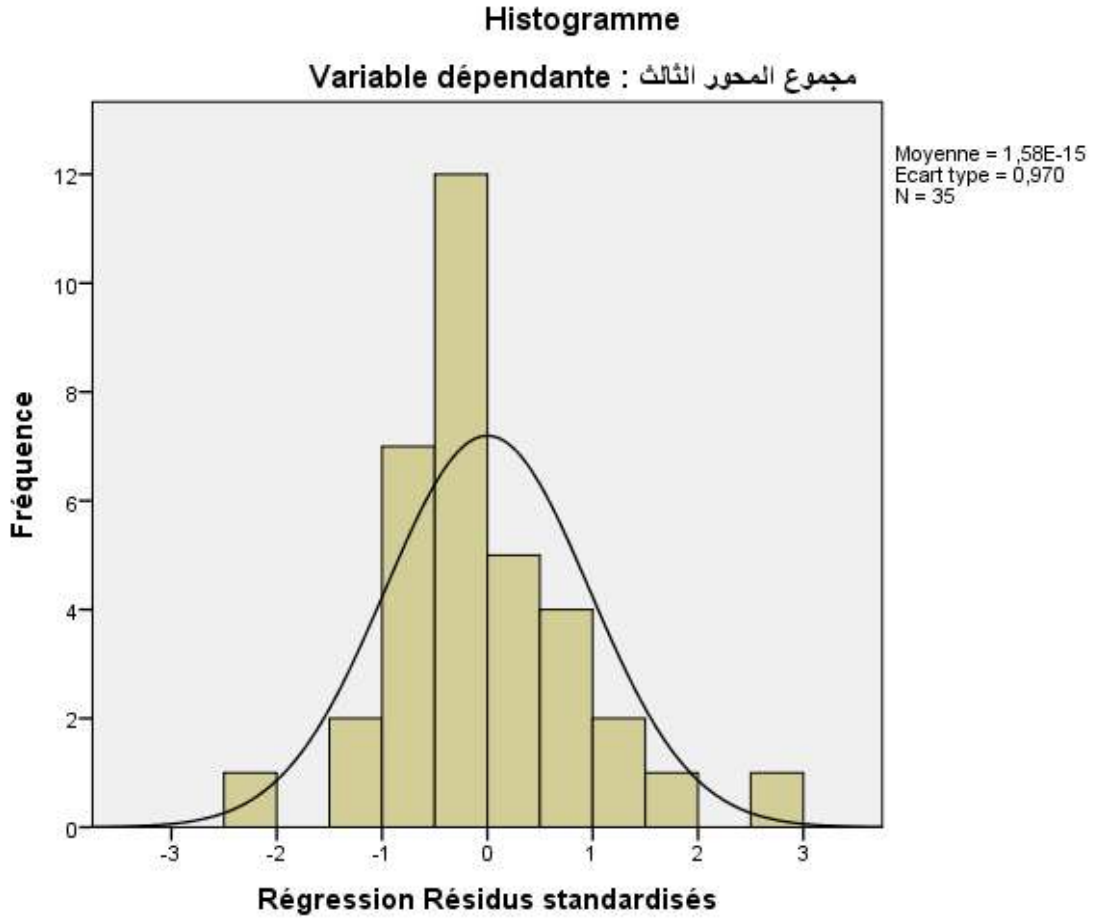
Modèle		Corrélations		
		Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)			
	مجموع المحور الاول	,504	,260	,198
	مجموع المحور الثاني	,648	,525	,454

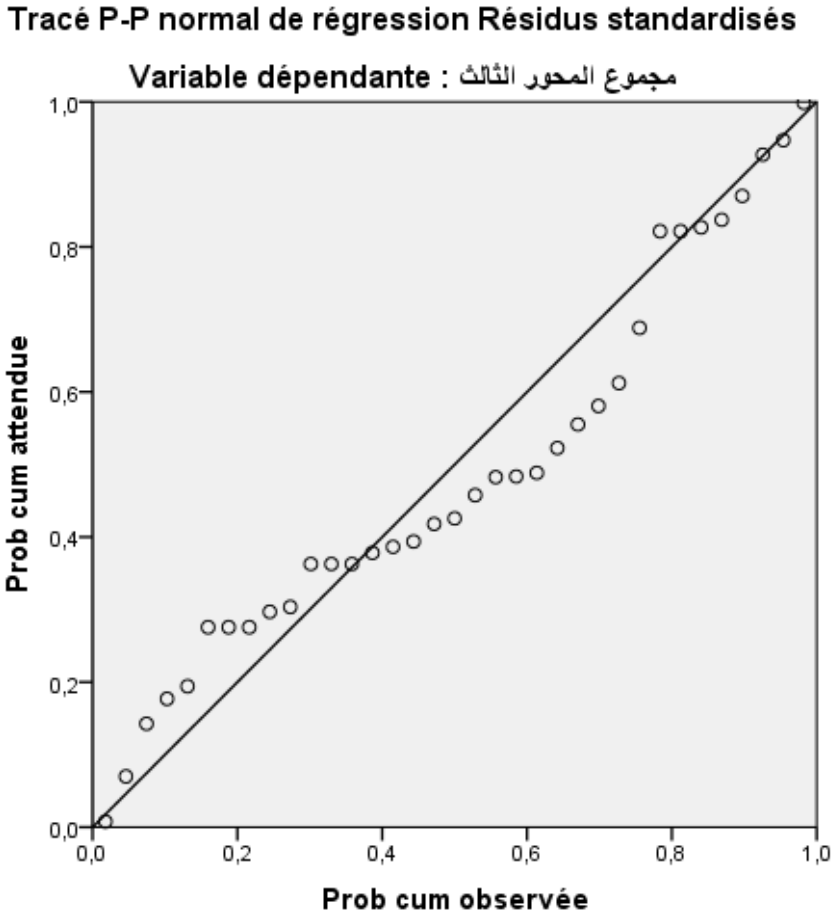
Statistiques des résidus

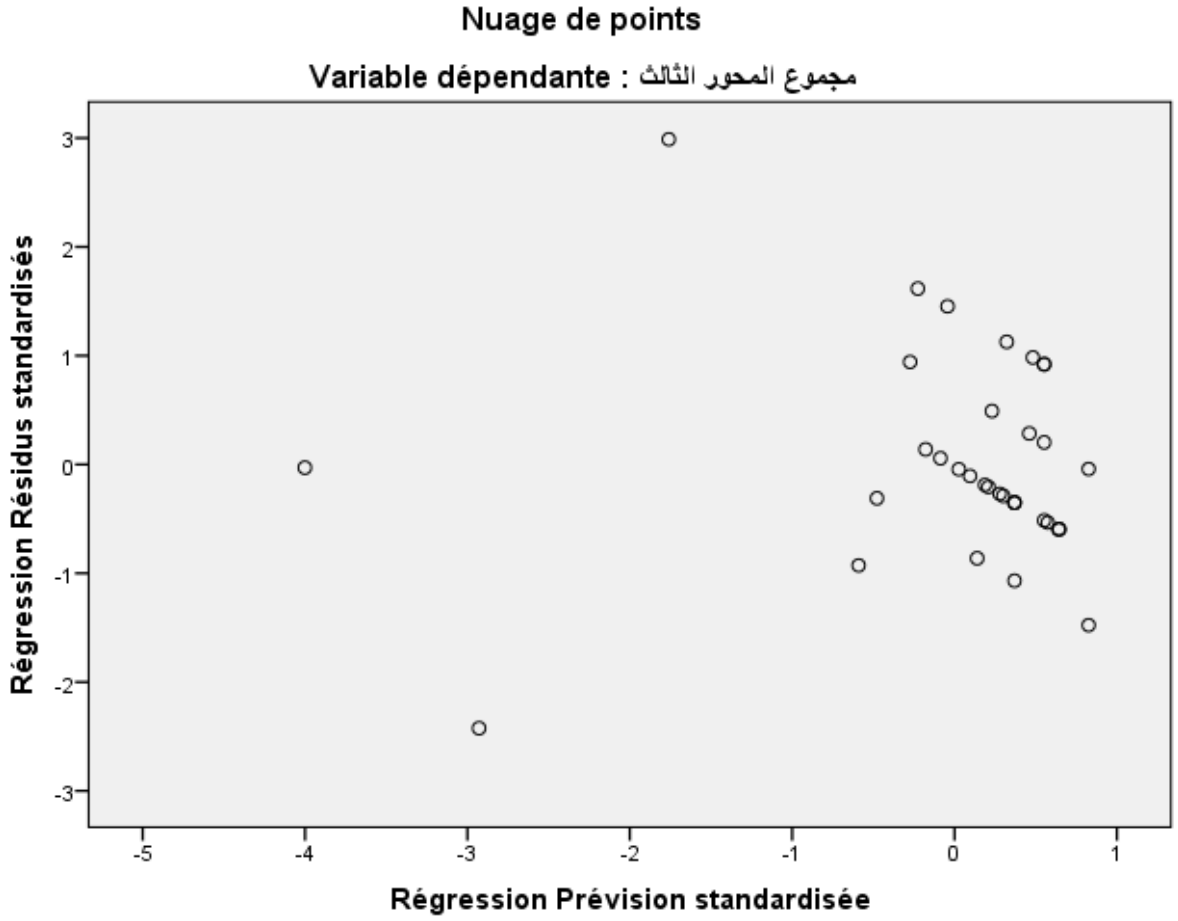
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Prévision	2,0058	2,8654	2,7184	,17808	35

Prévision standardisée	-4,001	,825	,000	1,000	35
Erreur standard de la prevision	,034	,142	,053	,024	35
Prévision corrigée	2,0117	2,8890	2,7249	,16376	35
Résidu	-,48257	,59499	,00000	,19313	35
Résidu standardisé	-2,424	2,989	,000	,970	35
Résidu studentisé	-3,097	3,188	-,014	1,057	35
Résidu supprimé	-,78771	,67680	-,00656	,23297	35
Résidu supprimé studentisé	-3,643	3,798	-,009	1,166	35
Distance de Mahalanobis	,044	16,269	1,943	3,359	35
Distance de Cook	,000	2,022	,082	,347	35
Valeur influente centrée	,001	,478	,057	,099	35

Graphiques


Histogramme
Variable dépendante : مجموع المحور الثالث
Moyenne = 1,58E-15
Ecart type = 0,970
N = 35
Fréquence
0
2
4
6
8
10
12
-3
-2
-1
0
1
2
3
Régression Résidus standardisés


Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés
Variable dépendante : مجموع المحور الثالث
Prob cum attendue
Prob cum observée
0,0
0,2
0,4
0,6
0,8
1,0


Nuage de points
Variable dépendante : مجموع المحور الثالث
Régression Résidus standardisés
Régression Prévision standardisée
3
2
1
0
-1
-2
-3
-5
-4
-3
-2
-1
0
1

الملحق رقم 07 معاملات الفا كرونباخ

الفا كرونباخ

معاملالثباتالكليللاستبيان

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,875	42

معاملثباتالمحورالاول

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,733	10

معاملثباتالمحورالثاني

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,930	7

معاملثباتالمحورالثالث

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,517	7

الفهرس

الفهرس

العنوان	رقم الصفحة
الاهداء	III
شكر وتقدير	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الاشكال	VIII
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ
الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية حول دور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية في القانون 10-01	01
تمهيد	01
المبحث الأول: الادبيات النظرية لدور واداء محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية	02
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	02
الفرع الأول: التاهيل الفني والقانوني لمحافظ الحسابات	02
أولا: تعريف محافظ الحسابات	02
ثانيا: خصائص الوظيفة المهنية	03
ثالثا: صفات محافظ الحسابات	05
رابعا: الشروط التي يجب أن تتوفر في محافظ الحسابات	07
الفرع الثاني: الاطار التنظيمي لمحافظ الحسابات	08
أولا: مهام محافظ الحسابات	08
ثانيا: تعيين محافظ الحسابات	11
ثالثا: موانع تعيين محافظ الحسابات	12
الفرع الثالث: الإطار العلمي لمحافظ الحسابات	13

أولا: تعريف الأداء المهني لمحافظ الحسابات	13
ثانيا: حقوق محافظ الحسابات	13
ثالثا: واجبات محافظ الحسابات	16
رابعا: مسؤوليات محافظ الحسابات	18
خامسا: تأثير بيئة المراجعة على الأداء المهني لمحافظ الحسابات	21
سادسا: خطوات عمل محافظ الحسابات	22
المطلب الثاني: المعايير الدولية والجزائرية والقوانين التشريعية لمهنة التدقيق	30
الفرع الاول: معايير ومسار التدقيق	30
أولا: معايير التدقيق المتعارف عليها	30
ثانيا: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA	35
ثالثا: اجراءات العمل اللازمة لاصدار معايير التدقيق الدولية	35
الفرع الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الجزائرية	37
اولا: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	37
ثانيا: الاصدارات الاولية لمعايير التدقيق الجزائرية	40
الفرع الثالث: عرض القانون 10-01	42
اولا: تحليل مواد القانون	42
المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية السابقة حول دور واداء محافظ الحسابات	45
المطلب الأول :عرض الدراسات السابقة	45
المطلب الثاني :مناقشة الدراسات السابقة	47
خاتمة الفصل	53
الفصل الثاني: دراسة ميدانية تقييمية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة	55
تمهيد	55
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	56
المطلب الأول: الأدوات والطريقة المستخدمة	56
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	56
الفرع الثاني: اعداد هيكل الاستبيان	56

المبحث الثاني: تقديم ومناقشة النتائج	60
المطلب الأول: الوصف الاحصائي لعينة الدراسة	60
الفرع الأول: توزيع افراد العينة حسب الجنس	60
الفرع الثاني: توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	62
الفرع الثالث: توزيع افراد العينة حسب الخبرة	63
الفرع الرابع : توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	64
المطلب الثاني :تحليل بيانات المحاور	66
الفرع الأول : عرض نتائج المحاور	66
أولا : عرض نتائج محور الأول	67
ثانيا : عرض نتائج المحور الثاني	69
ثالثا: عرض نتائج المحور الثالث	70
الفرع الثاني : مناقشة نتائج الدراسة	72
أولا: تحليل نتائج المحور الأول	72
ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني	73
ثالثا : تحليل نتائج المحور الثالث	73
الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضيات	74
خاتمة الفصل	75
خاتمة	77
قائمة المراجع	81
الملاحق	87
الفهرس	114