وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# مساهمة معايير المراجعة المحلية NAA في تحسين أداء محافظي الحسابات

## –دراسة ميدانية– مدة شهر في مكتب المحاسبة للاستاذ كسكس


من إعداد الطالبين:

- أوكيلي أيمن
- حميدي عائشة

تحت إشراف:

د/ عمر الفاروق زرقون


لجنة المناقشة:

| | |
|---|---|
| د/ عمر الفاروق زرقون | مشرفا |
| د/ كسكس مسعود | مناقشا |
| د/ حجاج | رئيسا |

تاريخ المناقشة: 2023/06/18

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# مساهمة معايير المراجعة المحلية NAA في تحسين أداء محافظي الحسابات

## –دراسة ميدانية– مدة شهر في مكتب المحاسبة للاستاذ كسكس

من إعداد الطالبين:

- أوكيلي أيمن د/
- حميدي عائشة

تحت إشراف:

عمر الفاروق زرقون

لجنة المناقشة:

| | |
|---|---|
| د/ عمر الفاروق زرقون | مشرفا |
| د/ كسكس مسعود | مناقشا |
| د/ حجاج محمد | رئيسا |

تاريخ المناقشة: 2023/06/18 السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

# الاهـــــداء

الحمد لله الذي تتم به الصالحات، الحمد لله الذي جعلنا نصل

اليوم الى ما نحن عليه.

أهدي نجاحي وتعبي هذا الى كل من:

الى جدتي العزيزة: أقول شفاك الله

وعفاك وأطال عمرك، أقول

شكرا بكل المعاني على كل دعواتك

وصلواتك من أجل نجاحي.

جدي الغالي: بارك الله فيك فلقد كنت السند لي في طريقي.

أمي الغالية: تعجز الكلمات والمعجمات عن شكرك، فخوفك

من سقوطي هو منساعدني دائما على أن أكون واقفا على أرض صلبة.

والدي: شكرا على كل مجهوداتك.

إخواني أخواتي:

كنتم لي نعم الإخوة والأصدقاء وقت الحاجة.

أيمن أوكيلي

# الاهـــــداء

**اهدي هذا العمل المتواضع...**

**إلى منبع الحنان الذي لا ينصب،**

**إلى التي حملتني وهن على وهن وإلى التي سهرت الليالي**

**ليطيب نومي، إلى التي قاومت من أجلي،**

**إلى أمي الغالية حفظها الله وأطال في عمرها،**

**إليك اهدي ثمرة جهدي.**

**إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير،**

**صاحب القلب الطيب والأفعال الحسنة**

**فلقد كان له الفضل في بلوغ التعليم العالي،**

**والدي الحبيب أطال الله في عمره.**

**إلى اخوتي من كان لهم بالغ الاثر في كثير من العقبات والصعاب..**

**اهديكم بحث تخرجي.**

**حميدي عائشة**

## شكر وعرفان:

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم وأعاننا على انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان لكل من ساعدنا من قريب أو بعيد على انجاز هذا العمل ومواجهة الصعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف"عمر الفاروق زرقون" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة انجاز البحث.

كما نشكر كل من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات ولم يبخلوا علينا في تقييم هذا العمل المتواضع لكل أساتذة قسم العلوم المالية والمحاسبية فلهم منا كل الشكر.

كما نشكر كل زملائنا و أصدقائنا المقربون وفي الأخير نشكر كل من ساندنا بدعواته الصادقة

لكم جميعا جزيل الشكر والتقدير.

أيمن وعائشة

# الملخص

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على "مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في أداء محافظي الحسابات" وذلك من خلال التعرف على عموميات حول معايير التدقيق الجزائري ومحافظي الحسابات، ومدى مساهمة تحسين المعايير المحلية في أداء محافظي الحسابات في الجزائر، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب، الأطروحات والرسائل، المقالات.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التاريخي والوصفي، التحليلي، كما تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة وغير مباشرة على محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبيين، أساتذة جامعيين مختصين.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن الاعتماد على معايير التدقيق المحلية أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر ايجابي في تحسين أداء محافظي الحسابات.



**الكلمات المفتاحية:** معايير التدقيق الجزائري، محافظي الحسابات، أداء محافظ الحسابات.



## Abstract :

This study aims to identify "the extent to which Algerian auditing standards contribute to the performance of account managers "by identifying generalities about Algerian auditing standards and account managers, and the extent to which improving local standards contribute to the performance of account managers in Algeria, based on a set of books, theses, theses, articles.

To achieve the objectives of the study, the historical, descriptive, and analytical method was used, and the field study was based on the questionnaire that was distributed directly and indirectly to account managers, accounting experts, and specialized university professors.

One of the most important findings is that relying on local auditing standards during the audit process will have a positive impact on improving the performance of account managers.



**Keywords:** Algerian auditing standards, account managers, performance of account managers.

## قائمة المحتويات


| المحتوى | الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | |
| شكر وعرفان | |
| الملخص | **I** |
| قائمة المحتويات | **II** |
| قائمة الجداول | **III** |
| قائمة الأشكال | **IV** |
| قائمة الملاحق | **IV** |
| المقدمة | أ |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة** | |
| **تمهيد** | **02** |
| **المبحث الأول:** معايير التدقيق الجزائرية NAA | **03** |
| **المبحث الثاني:** الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر | **19** |
| **المبحث الثالث:** مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة | **43** |
| **خلاصة الفصل** | **52** |
| **الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة** | |
| **تمهيد** | **54** |
| **المبحث الأول:** الطريقة والأدوات | **55** |
| **المبحث الثاني:** النتائج ومناقشتها | **60** |
| **خلاصة الفصل** | **71** |
| الخاتمة | **73** |
| المراجع | **76** |
| الملاحق | **83** |
| الفهرس | **104** |

# قائمة الجداول


| الرقم | اسم الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01-01 | الاصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية | 14 |
| 02-01 | الاصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية | 15 |
| 03-01 | الاصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية | 16 |
| 04-01 | الاصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية | 18 |
| 05-01 | المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر | 31 |
| 01-02 | الاستمارات القابلة للتحليل | 57 |
| 02-02 | مقياس ليكرت الثلاثي | 58 |
| 03-02 | الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي | 58 |
| 04-02 | معامل ألفا كرونباخ | 59 |
| 05-02 | توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي" | 60 |
| 06-02 | توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة" | 62 |
| 07-02 | توزيع عينة الدراسة حسب "الخبرة المهنية" | 63 |
| 08-02 | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الأول" | 64 |
| 09-02 | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني" | 65 |
| 10-02 | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث" | 66 |
| 11-02 | علاقة الارتباط بين المحاور | 67 |

## قائمة الاشكال


| الرقم | اسم الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01-02 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي" | 61 |
| 02-02 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة" | 62 |
| 03-02 | توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الخبرة المهنية" | 63 |


## قائمة الملاحق


| الرقم | اسم الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | استمارة الاستبيان | 83 |
| 02 | مخرجات برنامج SPSS | 88 |

# مقدمة

**المقدمة:**

نظرا الى ازدياد أهمية التدقيق في عصرنا الحالي وبروزها وذلك نتيجة الى كبر حجم المؤسسات وظهور شركات مختلفة، بحيث هذه الأخيرة تتطلب مصداقية في التقارير والمعلومات المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة، بحيث ادعت الضرورة الى وجوب شخص يدعى المدقق الذي يتعهد بالالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقية للمهنة.

ونتيجة لأهمية معايير التدقيق في مصداقية التقارير ودورها الكبير في رفع مستوى أداء عمل المدققين والتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثر هذه الأخيرة بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها أصبح من الضروري إدخال تعديلات على مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتماشى مع المعايير الدولية من جهة ومعايير التدقيق من جهة أخرى حيث تجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي SCF في سنة 2007 والقانون 10-01 وصولا إلى إصدار المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية NAA في فيفري 2016.

إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا كبيرا هو مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير محافظي الحسابات.

**أولا: الإشكالية الرئيسية:**

من خلال ما سبق جاءت إشكالية بحثنا على السياق التالي: **ما مدى مساهمة معايير التدقيق المحلية في تحسين أداء محافظي الحسابات؟**

**وتتفرع الأسئلة الفرعية كالتالي:**

1-هل يعتمد محافظي الحسابات في الجزائر أثناء تأدية مهامهم على معايير التدقيق المحلية؟

2-كيف نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات؟

3-أهمية تطبيق المعايير المحلية (NAA) ومدى مساهمته في تحسين أداء محافظي الحسابات؟

**ثانيا: الفرضيات:**

1-يعتمد محافظي الحسابات في الجزائر أثناء تأدية مهامهم على معايير التدقيق المحلية؛

2-نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات من خلال إصدار عدة قوانين وتشريعات؛

3-أهمية هذه المعايير يتمثل أساسا في اعتباره الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق.

**ثالثا: أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في التطرق الى المعايير التدقيق الجزائرية و الإصدارات الأربعة للمعايير المحلية وكذلك النظر الى مدى تقييم ومساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء محافظي الحسابات.

**رابعا: أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى الاحاطة بالمفاهيم النظرية لكل من محافظ الحسابات ومعايير المراجعة المحلية NAA ونجد مجموعة من الأهداف الاخرى التي تتمثل في:

-التعرف على الإصدارات الأربعة لمعايير التدقيق الجزائرية؛

-واقع أداء محافظي الحسابات؛

-معرفة مدى مساهمة التدقيق المحلي في تحسين أداء محافظي الحسابات.

**خامسا: حدود الدراسة:**

**الحدود الزمنية:** الدراسة من الفترة الممتدة من جانفي 2023 الى غاية ماي 2023.

**الحدود المكانية:** تتعلق هذه الدراسة بالجزائر عامة و ولاية -ورقلة- بصفة خاصة، وذلك من خلال إجراء دراسة عي طريق الاستبيان الذي وزع على عينة من ذوي الاختصاص (محافظي الحسابات- خبراء محاسبيين- محاسبين معتمدين).

**سادسا: منهج الدراسة:**

تم استخدام المنهج الوصفي في إجراء الدراسة فيما يخص الجانب النظري، وكذلك المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للتدقيق الجزائري ومحافظي الحسابات.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت في شكل استبيان تم إعداده وتوزيعه لغرض الدراسة، فقد تم تحليل الاستبيان من خلال استخدام المنهج التحليل لتفسير البيانات.

**سابعا: هيكل الدراسة:**

تناولنا هذه الدراسة من خلال فصلين إضافة الى المقدمة والخاتمة

**الفصل الأول:** الجانب النظري لمهنة التدقيق في الجزائر فقسمناه الى 3 مباحث:

المبحث الأول: نعرض فيه عموميات حول التدقيق الجزائري، والمبحث الثاني: حول محافظي الحسابات ومدى تأثير المعايير المحلية عليها، أما المبحث الثالث كان حول الدراسات السابقة.

**الفصل الثاني:** الجانب التطبيقي: يعرض الدراسة الميدانية، تضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، والمبحث الثاني عرضنا فيه نتائج الدراسة ومناقشتها.

# الفصل الأول:

## الاطار النظري للدراسة

**تمهيد:**

محافظة الحسابات تعتبر من العناصر الأساسية في أي منظومة محاسبية، حيث تقوم بمراقبة وتسجيل وتحليل العمليات المالية للمؤسسة، ومن أجل ضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية، يتطلب الأمر وجود معايير تدقيق فعالة، حيث تناولنا في هذا الفصل الى مختلف الأدبيات النظرية والتطبيقية ذات العلاقة بالدراسة.

**المبحث الأول: معايير التدقيق الجزائرية**

**المبحث الثاني: الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر**

**المبحث الثالث: الأبحاث والدراسات السابقة**

## المبحث الأول: معايير التدقيق الجزائرية NAA

تسعى الجزائر إلى تطوير مهنة التدقيق ورفع مستوى كفاءة الأداء المهني للمدققين إلى المستوى الدولي وذلك من خلال إصدارها لمعايير التدقيق المحلية، وفي هذا الصدد يوجد إلى حد الآن أربعة إصدارات، يتضمن كل إصدار أربعة معايير، وفي هذا المبحث سنحاول التعرف إليها.

### المطلب الأول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية:

لطالما حازت مهنة التدقيق على اهتمام العديد من البلدان والجزائر حالها كباقي البلدان، حيث عرفت تطورات كبيرة من خلال عدة قوانين سنتها من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية، ويمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل:

#### الفرع الأول: الفترة ما بين 1969-1980:

بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار الى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها.[1]

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

-المراقبين العامين للمالية؛

-المراقبين الماليين؛

-الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.[2]

حيث أوكلت لهم المهام التالية:

-مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة؛

[1] سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق و مهنة التدقيق، ص3

[2] سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2015، ص40.

-الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم، ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.[1]

**الفرع الثاني: الفترة ما بين 1980-1988:**

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

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

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

-شروط تعيين مدققي الحسابات؛

-مهام وواجبات هؤلاء المهنيين؛

-مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.

وبقي الحال الى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية

[1] عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دكتوراه علوم اقتصادية، غير منشورة، سطيف1، 2012، ص115/114.
[2] سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مرجع سابق، ص3.

حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:

-الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل اعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها؛

-نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من 20، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة؛

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

**الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988-1991:**

بموجب القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون

88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس ادارة المؤسسة.

ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري.

**الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010:**

بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27،[2]

حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

[1] عمر شريقي، مرجع سابق، ص116/117.
[2] سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مرجع سابق، ص04.

وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

ثم صدور مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 وثم في سنة 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم اضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة.

بتبني الجزائر نظام محاسبي مالي جديد بدلا من المخطط المحاسبي الوطني من خلال اصدار القانون 07-11 لسنة 2007، ظهر وجه جديد لممارسة مهنة المحاسبة ودخل هذا النظام حيز التطبيق ابتداء من بداية سنة 2010، وفي نفس السياق اصلاح ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق ثم اصدار القانون 10-01 في سنة 2010، لاعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك جاء كبديل للقانون 91-08 بالغاء لمعظم الأحكام التي جاء بها ما عدا المتعلقة بشروط الالتحاق بالمهن الثلاثة المذكورة.[1]

ففي سنة 2011 تم التفكير في اصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق وبعد دراسة تمت لمدة 05 سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية، قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة تقيس للممارسات المهنية من سنة 2016 الى غاية 2018، باصدار 16 معيار سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أصل 36 معيار دولي، ووضعتهم حيز التنفيذ وهي بمثابة مرجع يسترشد به المدقق من أجل أداء مهمته والخروج بتقدير ذات جودة عالية يفيد كل المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم.

حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة باصدار معايير التدقيق وفق 4 دفوعات موضحة باختصار في ما يلي:

- ففي 4 فيفري 2016 أصدر أربعة معايير كدفعة أولى؛
- أما الدفعة الثانية كانت في 11 أكتوبر 2016؛

[1] نور الهدى بهلولي،دور محافظ الحسابات في كشف الممارسة الابداعية على قائمة المركز المالي الصفي للشركات الجزائرية ،مجلة الاستراتيجية و التمنية ، اجلد10 ، العدد 10 ، جامعة برج بوعريريج 2019 ، ص122

- الدفعة الثالثة في 15 مارس 2017؛
- والدفعة الرابعة كانت في 24 سبتمبر 2018.

**المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:**

**الفرع الأول: الهيئات الشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:**

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

**1-المجلس الوطني للمحاسبة:**

**أ-تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة:**

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989 وهو هيئة عليا للرقابة البعدية عن أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسير عليها أحكام المادة 170 من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002[2] والقانون رقم 09-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.[3]

تأسس المجلس سنة 1980 بصدور الأمر 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة رقابية، ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وإجراء تحرياته.

يتمتع المجلس في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية الأزمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكده إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضاته، يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء السير الصحيح للأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد ويساهم بحكم صلاحيته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية وغير الشرعية ومكافحتها.

[1] عمر شريقي، مرجع سابق، ص118
[2] الجريدة الرسمية رقم25 المؤرخة في 2002/04/14.
[3] الجريدة الرسمية رقم63 المؤرخة في 2008/11/16.

يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي ويتم توجيهه إلى رئيس الجمهورية خلال انعقاد مجلس الوزراء برئاسة رئيس الجمهورية لمراجعة التقرير المالي والإداري للمجلس.

**ب-صلاحيات ومهام المجلس الوطني للمحاسبة:**

يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بمجموعة من الصلاحيات وفق ما يكلفه القانون:

- يجمع ويستغل جميع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- يقترح جميع وكل التدابير الرامية الى ضبط المقاييس المحاسبة والتدقيق واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية والتدقيق؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على الصعيد الدولي؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته؛
- التأكد من مطابقة عملياته المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول؛[1]
- التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين المعمول بها.

**2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-06 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تتحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيتها.

**أ-تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:[2]

- يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري؛

[1] براق محمد قمان عمر، مداخلة: أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، 29،30 نوفمبر 2011، ص7.

[2] الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص23.

- الأعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عام للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة؛
- يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- يستقي المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدى هذا المجلس.

**ب-صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها:[1]

- يكلف المجلس محافظي الحسابات بإدارة الأملاك المنقولة وغبر منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛[2]
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

**3- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:**

نشأ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة تحت المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 الذي

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون10-01 يتعلق بالمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد45 المؤرخ في 2010/07/07، ص06.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد43، المؤرخ في 1980/03/04، ص10.

يحدد تشكيل المجلس ويحدد مجالات تدخله واختصاصاته والقواعد العامة للمهنة. وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي:[1]

- الدفاع عن الحقوق ومصالح أعضاء النقابة؛
- النيابة عن النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية؛
- إعداد وتقديم المحاسبية والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛
- القضاء على النزاعات بين أعضاء النقابة؛
- تحصيل الاشتراكات التي تقررها الجمعية العامة؛
- إجبار وإلزام جميع أعضاء النقابة باحترام القوانين التنظيمية والتشريعية والالتزام بالقانون الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي وتقديم الإرشادات والنصائح في ميدان التفتيش المحاسبي والمالي؛
- المساعدة في التكوين المستمر والبحث التعليم؛
- تعميم وإبلاغ نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة.

**4- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:**

نشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، تضم المنظمة جميع الأشخاص المعنويين والمؤهلين لممارسة هذه المهنة وفق ما ينص عليه هذا القانون.[2]

وفضلا عن أحكام المادة 05 تقوم المنظمة باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار ما نص عليه القانون حسب ما نصت عليه المواد 9، 10، 11 من نفس القانون بما يلي:[3]

- تنظيم المهنة لمواكبة التطورات وتحسين فعاليتها؛
- السهر في اطار التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيل في أحد أصناف هذه المنظمة؛

[1] الجريدة الرسمية رقم63، المؤرخة في2008/11/16.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية، القانون91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد70 المؤرخ في1993/04/27، ص652.
[3] نفس المرجع، ص652.

- نشر المؤهلات اللازمة التي تخول للأطراف المعنية بممارسة هذه المهنة.

**5- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين:**

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، يتم انتخاب أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس الوطني للمحاسبة.

تتمثل مهام المجلس فيما يلي:[1]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة، إعداد النظام الداخلي للمصف.

**الفرع الثاني: اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:**

اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر هي:

**1-لجنة مراقبة الجودة:**

وهي لجنة تمثل المراكز لمراقبة النوعية والرزم الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع اداري وموضوع تحت تصرف وصاية وزارة التجارة، تم إنشاءه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31-03 المؤرخ في 2003/09/30 المعدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ 1989 كحيز وسيط

[1] سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الافصاح المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015، 2014، ص183.

لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب الى حد كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في:[1]

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة؛
- تقديم منشورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة؛
- تساهم في تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق؛
- تساهم في وضع معايير موحدة ومحددة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية؛
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات وخاصة الخدمية؛
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية (الاستقلالية، الذاتية، النزاهة)؛
- تساهم في اقتراح إنشاء قائمة مختارة من المهنيين التي تتحكم في البعثات التي توجه لمراقبة الجودة؛
- تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من أجل تطوير خدمة العملاء.

**2-لجنة الممارسات المحاسبية:**

هي لجنة مستقلة تهدف الى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول الى تطوير الجودة الفنية في العمل وتتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهي لديها العديد من النشاطات و من مهامها:

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية واجراءات العمل؛
- اعداد مشاريع الاداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونا للحفظ على الحسابات؛

[1] دهمي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، اصدارات التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة.

- اقتراح الاجراءات والتدابير لتوحيد ممارسة المحاسبة؛
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية؛
- مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشان جميع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية واجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم انتاجها.

**3-اللجنة المتخصصة:**

وهي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة مكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي في تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية وتعمل وفق مجموعة من المواد وهي:[1]

المادة 23: أن تشمل كل لجنة على (4) أعضاء من المجلس.

المادة 24: كل لجنة يجب أن ترأس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس.

المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة.

المادة 26: القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة.

المادة 27: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها الى الجلسة العامة أو الفحص الثاني.

**المطلب الثالث: اصدارات معايير التدقيق الجزائرية:**

قام المجلس الوطني للمحاسبة باصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وفق 4 دفعات بداية من 2016/02/04 الى آخر اصدار في 2018/09/24 وهي كالتالي:

[1] www.Ccompte.org.dz

**الفرع الأول: الاصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية يهدف الى وضع حيز التنفيذ 4 معايير جزائرية للتدقيق، والجدول التالي يلخص أهم مضامين هذه المعايير:

**الجدول (01-01): الاصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية:**

| اسم المعيار | مجال تطبيقه | الهدف منه |
|---|---|---|
| 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق | يعالج هذا المعيار للتدقيق واجبات المدقق (محافظ الحسابات والمدقق المتعاقد) للاتفاق مع الادارة حول أحكام مهمة التدقيق، وكل مهام تدقيق القوائم المالية. | هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط سيجري التدقيق على أساسها ثم الاتفاق عليها.<br>يجب على المدقق أن يطلب من الكيانات تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة قبل البدء في عملية التدقيق . |
| 505 التأكيدات الخارجية | يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لاجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبة. | هدف المدقق الذي يلجأ الى اجراءات التأكيد الخارجي هو تصور وضع حيز التنفيذ لهذه الاجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة دلالة ومصداقية. |
| 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات | يتطرق هذا المعيار الى التزامات المدقق اتجاه الاحداث اللاحقة لتاريخ اقفال الحسابات في اطار تدقيقه للكشوفات المالية للمؤسسة،. | يهدف من خلاله الى الحصول على الادلة الكافية التي تبرهن أنه قد قام بالتعديلات الضرورية لها (بين تاريخ الكشوف المالية أي تاريخ الاقفال و تاريخ تقريره). |
| 580 التصريحات الكتابية | يعالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من ادارة المؤسسة والتي تأكد على أنها قد قامت بمهامها على أكمل وجه. | الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة.<br>تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة. |

**المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016.**

**الفرع الثاني: الاصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق :

**الجدول (01-02): الاصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية:**

| اسم المعيار | مجال تطبيقه | الهدف منه |
|---|---|---|
| 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية | يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويخص التدقيقات المتكررة، تعالج على حدى المسائل الاضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في اطار مهمة التدقيق الأولية. | يهدف المدقق الى الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق والتعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب وكذا التسيير والاشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم. |
| 500 العناصر المقنعة | يعالج التزامات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. | يهدف هذا المعيار الى توضيح كافة الاجراءات التي يجب على المدقق القيام بها من أجل الحصول على عناصر المقنعة الكافية والتي يستند عليها في ابداء رأيه. |
| 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية | يعالج هذا المعيار واجبات مدققي الحسابات فيما يخص الارصة الافتتاحية في اطار مهمة التدقيق الدولية، حيث تتضمن الارصدة الاولية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على اساسها تقديم المعلومات التالية: الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة . | يهدف المدقق الى جمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه قد تم عند اعداد الافتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية السابقة، وكذا ضمان بأن طرق المحاسبة قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد القوائم المالية للفترة الجارية. |

| | | |
|---|---|---|
| 700<br>تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية | التزام المدقق بتشكيل الرأي حول الكشوف المالية .<br>شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة رأي غير معدل. | يهدف المدقق الى تشكيل رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم استنتاجات مستخرجة من العناصر المقنعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي يكون في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. |

**المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.**

**الفرع الثالث: الاصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق و هي كما يلي:

**الجدول(01-03): الاصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية:**

| اسم المعيار | مجال تطبيقه | الهدف منه |
|---|---|---|
| 520<br>الاجراءات التحليلة | يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الاجراءات التحليلة باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلة المادية، وتصوير أداء اجراءات تحليلة في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية. | يهدف المدقق الى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع اجراءات التحليلة المادية، ويكون في تاريخ قريب من نهاية التدقيق للتأكد من تناسق القوائم المالية مع المعرفة المكتسبة للمؤسسة. |
| 570<br>استمرارية الاستغلال | يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة | جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة |

| | | |
|---|---|---|
| | بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية. | تطبيق الادارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال. استخلاص النتائج وجود أخطاء معتبرة أو غير مرتبطة باحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر التي تم جمعها. |
| 610 استخدام أعمال المدققين الداخلين | يعالج هذا المعيار امكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، كما أوضح العلاقة بينهما، وعلى المدقق أن يحدد الى أي مدى يمكنه الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي. | تحديد امكانية والى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين. في حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق. |
| 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق | جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر اضافة الى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير. | يهدف الى تحديد الحالات التي يمكن للمدقق الاستعانة بخبير، وكذلك تحديد اذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، واذا كانت ملائمة لاحتياجاته. |

**المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.**

**الفرع الرابع: الاصدار الرابع والأخير لمعايير التدقيق الجزائرية:**

حسب المقرر رقم 77 الصادر في 24 سبتمبر 2018 عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق وهي كالتالي:

**الجدول (01-04): الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية:**

| اسم المعيار | مجال تطبيقه | الهدف منه |
|---|---|---|
| 230 وثائق التدقيق | يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لاعداد وثائق القوائم المالية يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تعرض واجبات توثيق أخرى اضافية. | يهدف المدقق في اطار هذا المعيار الى جمع وتحضير وثائق التدقيق اللازمة والكافية، وضمان سرية وحماية ملفات عمله وحفظها لفترة كافية. |
| 501 العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة. | يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق لجوانب معينة، تمس المخزونات، القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في اطار تدقيق الكشوف المالية. | هدف المدقق الحصول على عناصر مقنعة وكافية حول المخزونات . تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان ومعلومات ذات دلالة عن القطاع. |
| 530 السبر في التدقيق | يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لانجاز اجراءات التدقيق وكذا يعالج طريقة استخدام السبر الاحصائي و غير الاحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لاجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية و تقييم السبر. | هدف المدقق الحصول على قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الاحصائي الذي استخرجه منه. |
| 540 تقدير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة | يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة بها في اطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الادارة. | الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة.<br>المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة. |

**المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المقرر رقم 24 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.**

## المبحث الثاني: الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر

يتمتع محافظ الحسابات بدور محوري حيوي في الاقتصاد الوطني، حيث يسهم في رقابة الشركات والهيئات المختلفة وتوفير الثقة وضمان النزاهة والشفافية في العمليات والقوائم المالية للمؤسسات، المشرع الجزائري قد حدد بدقة المهام والمسؤوليات الموكلة لمحافظ الحسابات، فضلا عن حقوقه وواجباته، مما يؤكد الأهمية الكبيرة الملقاة على هذا الدور في النظام المالي والاقتصادي.

### المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات وتعريف محافظ الحسابات:

#### الفرع الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات:

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

**الفترة من 1969 إلى 1979:**

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

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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم110، المؤرخة في30-12-1969، ص1802.

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

كما أوكلت للمدققين المهام التالية[1]:

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

في سنة 1975 ثم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة ( CSTC) بمرسوم رقم 71-82 المؤرخ في 29-12-1971 المتضمن تنظيم ال محاسب والخبير المحاسب، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة 09)، وشروط ممارسة المهنة في المواد من (المادة 12 إلى غاية المادة13)، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21)، وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60)[2]، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

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

[1] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص20.

[2] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحيات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص07.

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

- غياب الاستمرارية في تدقيق الحسابات ، بسبب نقص إمكانيات نسبة كبيرة من المؤسسات الواجب تدقيقها؛
- عدم توفر الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة؛
- امتداد المرسوم 70-173 للمجالات التي يشملها مراجعة الحسابات والتي عادة ما تتضمن مهام متناقضة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دوليا؛
- مدة عهدة المراجع غير محددة.

**الفترة بين 1980 إلى 1989:**

أدت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانيناتإلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلافات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 [1]المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المناسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها". هذا القانون الذي ألغي صراحة المادة 39من الأمر 79-107 من قانون المالية لسنة 1970، وضمنيا المرسوم 70-173 المتعلق بمهام وواجبات مراجع الحسابات حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكون وضعها القانوني.

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

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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم43، المؤرخة في01-03-1980، ص1507.
[2] بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم،2018، ص 71.

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

في سنة 1988 ثم إصدار القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للمراجعة بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك[1].

كما أوجب هذا القانون ضرورة تواجد المراجع الداخلي بمختلف المؤسسات العمومية، وركز على أهمية تعدد أشكال المراجعة حيث أولى خصوصية للقانون الأساسي للمدققين واشترط[2]:

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

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

حيث يلزم هذا الشكل من التنظيم ضرورة تأهيل المراجع الخارجي بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[3].

تنص المادة 40 منه على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط تسييرها بصفة دائمة"[4].

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سابق، ص113.
[2] خليفة أحمد، حسين منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي13 و14، ديسمبر 2011، ص07.
[3] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص21.
[4] Faiz saidj, méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemis miliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014, P22.

**الفترة من 1990 إلى 2010:**

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

- القانون 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[1].

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

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية، كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقلب بيانات الأتعاب[2]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15-04-1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وللمحاسبين المعتمدين[3]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 ثم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية والذي يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة؛

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد20، المؤرخة في01-05-1991، ص 651.
[2] وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998، ص 03.
[3] مقراني عبد الكريم قمان، مرجع سابق، ص08.

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01-12-1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20؛
- القرار المؤرخ في 28-03-1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]؛
- المقرر المؤرخ في 24-03-1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجراءات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة[2]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04-06-2006 حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، حيث تنص المادة 05 على أنه: "تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختبار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها"[3]؛
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 04-06-2006 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع[4]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26-08-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 المتعلق بنفس الأمر؛

[1] عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي13 و14 ديسمبر، 2001، ص 06-07.

[2] وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص04.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد44، المؤرخة في04-06-2006، ص 11.

[4] محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايير المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي24 و25 نوفمبر 2014، ص 02.

- المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بالمحاسبة[1].

**الفترة من 2010 إلى 2020:**

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبي ن ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية وتتميز بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2].

وقد تلى بعد صدور هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيعالأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في[3]:

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تهم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطنيللمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره ، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره ا، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات؛

[1] سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف2017، ص 163.

[2] المرجع نفسه، ص163.

[3] حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي05-05-2013.

- صدور مراسيم تنفيذية أخرى بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني والأخطاء التدريبية وعقوباتها ، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المناسب؛
- صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 2018، منها ما حد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

**الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات:**

تعددت واختلفت التعاريف والمفاهيم لمحافظ الحسابات لكنها تحافظ في معناها على مجموعة من المميزات والمعايير التي لابد أن تتوفر في محافظي الحسابات، وسنذكر في هذا الفرع أهم المفاهيم الخاصة بمحافظ الحسابات في الجزائر.

- "يعتبر محافظ الحسابات شخص يقوم بمراجعة حسابات الشركات لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للشركة من خلال إعطاء رأي محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، حيث يقدم هذا الرأي في شكل تقرير، ولابد من الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يجب أن تتوافر فيه صفات ومهارات معينة، وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة وتجاه جهات أخرى أيضا"[1]؛
- ويعرف حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: "يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2]؛
- ويعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 04 على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وصحتها، كما يراجع صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى

[1] رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة02، 2018، ص 126.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42 المادة 22 ص 07.

المساهمين أو الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحتها"[1].

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محافظ الحسابات هو كل شخص ذو كفاءة علمية ومهنية ويمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، ويقوم بفحص حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات، ومن ثم يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير.

**المطلب الثاني: الحقوق والواجبات:**

يتمتع محافظ الحسابات بجملة من الحقوق الواجب الحصول عليها في إطار مهامه، كما تقع أيضا على عاتقه مجموعة من الواجبات والتي هو ملزم بالتقيد بها، وهي موضحة كما يلي:

**الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات:**

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق التي تمكنه من القيام بمهامه بكفاءة وفعالية، ونذكر منها ما يلي[2]:

- ✓ حق الإطلاع حسب المادة 31 من القانون 01/10 "يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة. ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة والهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة"؛
- ✓ حق التقصي عن البيانات والإيضاحات وهذا ما أشارت إليه المادة 32 من القانون 01/10 "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالمؤسسات المرتبطة بها أو مؤسسات لها علاقة مساهمة معها"؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعة بيرتي2007، الجزائر، ص188.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون10-01، مرجع سابق ص08.

- ✓ حسب المادة 33 من القانون 01/10 "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة ( 06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون"؛
- ✓ وحسب المادة 34 من القانون 01/10 "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري"؛
- ✓ حق حضور الجمعيات العامة كلما اقتضت الضرورة ذلك، نصت عليه المادة 36 من القانون 01/10 "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته"؛
- ✓ الحق في الأتعاب وهذا ما أشارت إليه المادة 37 من القانون 01/10 "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته"

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته"؛

- ✓ حسب المادة 38 من القانون 01/10 "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"؛
- ✓ حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية.

**الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات:**

حدد المشرع الجزائري في القانون 01/10 مجموعة من الواجبات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات الملزم على احترامها، ونذكر منها ما يلي[1]:

- ✓ يجب على محافظ الحسابات ألا يتدخل في تسيير شؤون الكيان (مضمون المادة 23 آخر الفقرة)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين متتاليتين إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا (مضمون المادة 27)؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 07-08-11-12.

- ✓ يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما (مضمون المادة 30)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يحدد مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مضمون المادة 35)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يحتفظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة (مضمون المادة 40)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها (مضمون المادة 71)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي يمكن أن يتحملها أثناء ممارسته لمهنته (مضمون المادة 75)؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني وهذا حسب الكيفيات المحددةمن قبل المجلس الوطني للمحاسبة، كما يجب منح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم (مضمون المادة 78).

**المطلب الثالث: مسؤولية ومهام محافظ الحسابات:**

**الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات:**

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات في أن يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وفحص القوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة أعمالها. ويجب على محافظ الحسابات أن يكون خبيرا في شؤون التدقيق والمحاسبة، ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي مهني وبالتالي يجب أن يكون تدقيقه للقوائم المالية مبنيا على أساس علمي وعملي سليم.[1] وتقع على عاتق محافظ الحسابات العديد من المسؤوليات منها المسؤولية المدنية، الجنائية والتأديبية، نوضحها كما يلي[2]:

[1] تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص 27.

[2] محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية2003، ص 37.

1. **مسؤولية مدنية:** إن محافظ الحسابات يعد مسؤولا مدنيا تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، مع إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

ولا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بشؤون الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة ولوكيل الجمهورية أو لأحدهما رغم اطلاعه عليها[1].

وتنشأ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد التدقيق مع عملائه، وهو ما يعرف بالمسؤولية التعاقدية (أو المسؤولية المدنية تجاه العميل)، وتنشأ أيضا عن مخالفه لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية (أو المسؤولية المدنية تجاه الغير)، ونوضحها كما يلي[2]:

أ. **المسؤولية المدنية تجاه العميل (الزبون):** تنشأ هذه المسؤولية التعاقدية بين محافظ الحسابات والعميل (المؤسسة محل التدقيق) نتيجة إخلال محافظ الحسابات لبنود العقد المبرم بين الطرفين، أو إخلاله بتنفيذ الخدمات المنصوص عليها في العقد. ويكون من حق العميل طلب تعويض مناسب عن حجم الضرر الذي لحق به.

ب. **المسؤولية المدنية تجاه الغير (الطرف الثالث):** هنا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه مستخدمي القوائم المالية (المقرضون، مصلحة الضرائب، المستثمرون والدائنون...).

2. **مسؤولية جزائية (قانونية):** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته لبعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- حالة عدم احترام سر المهنة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري2007، المادة 715 مكرر 14، ص 191.
[2] عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء2011، ص 76-77.

وأصبحت المسؤولية القانونية من المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي حيث تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين الخارجيين وخاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل، من أهمها التعقيدات المتزايدة لعمليات الاختبارات والفحوص في مجال تدقيق الحسابات، والتي تعود الى مجموعة من الأسباب منها كبر حجم المؤسسة واستعمال الحاسوب في تشغيل البيانات، وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات وتداخل عملياتها، إضافة الى النمو المتزايد من قبل مستعملي القوائم المالية بأهمية ومسؤوليات المدققين الخارجيين[1].

ويتعرض محافظ الحسابات إلى المساءلة في حال قيامه بالغش أو الإهمال أي من الأفعال التالية[2]:

- تقديم بيانات كاذبة في التقرير المقدم من طرفه حول وضعية المؤسسة؛
- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو المصادقة على وقائع غير حقيقية تتعلق بالمؤسسة؛
- التلاعب أو التغيير أو التزوير في السجلات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق؛
- عدم المحافظة على أسرار الزبون.

ويمكن توضيح العقوبات الجزائية التي يتعرض لها محافظ الحسابات نظير إخلاله بالمهنة وفق الجدول التالي:

**الجدول رقم(01-05): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في الجزائر**

| المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات | النص القانوني | العقوبة | |
|---|---|---|---|
| | | السجن | الغرامة المالية |
| الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات | المادة 73 من القانون 01/10 | في حالة العود: من 06 أشهر إلى سنة واحدة | من 500.000دج إلى 2.000.000دج وفي حالة العود: تضاعف الغرامة |
| المنح عمدا أو الموافقة على | المادة 825 من القانون | من 06 أشهر | من 20.000دج |

[1] جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى2013، ص 235.

[2] Tandon,B.N « Ahandbook of Practical Auditing » S.Chand& Company Ltd ,14th Edition, 2009, p435.

| | | | |
|---|---|---|---|
| البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين | التجاري | إلى سنتين | إلى 500.000دج |
| الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية | المادة 829 من القانون التجاري | من شهرين إلى 06 أشهر | من 20.000دج إلى 200.000دج |
| تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها وكيل الجمهورية | المادة 830 من القانون التجاري | من سنة إلى 05 سنوات | من 20.000دج إلى 500.000دج |
| إفشاء السر المهني | المادة 830 من القانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات | من شهر إلى 06 أشهر | من 500دج إلى 5000دج |

**المصدر: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف01، 2013، ص147.**

يبرز لنا الجدول مختلف القوانين والأحكام الصادرة في حق محافظ الحسابات في إطار إخلاله بالمسؤولية الجزائية، وتتراوح هذه الأحكام بين غرامات مالية وأحكام بالسجن من 06 أشهر إلى مدة أقصاها 05 سنوات، وكل هذه العقوبات جاءت لكي تنظم عمل محافظ الحسابات وتلزمه بضرورة أداء مهامه على أكمل وجه دون الإخلال بأي بند من البنود المتفق عليها مع العميل.

3. **مسؤولية تأديبية**[1]: في حالة إخلال محافظ الحسابات بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، قد يتلقى إنذارا أو لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة أو الشطب المصف الوطني لمحافظي الحسابات.

ويرى آخرون أن المسؤولية التأديبية هي المسؤولية التي يتعرض لها محافظ الحسابات إذا ما خالف قواعد السلوك المهني التي تنظم مزاولة المهنة. وتختص في ذلك الهيئات التي لها صفة الإلزام القانوني والمهني على المدقق الخارجي، سواء أكانت هيئة حكومية أو هيئة مهنية، وتثبت العقوبة على المدقق الخارجي في حال ثبوت إخلاله بواجباته عند أداء خدماته المهنية. ومدى مسؤوليته عن المخالفات التي يرتكبها عند أداء مهامه تختلف من بلد إلى آخر تبعا لاختلاف نصوص القانون في ذلك البلد الذي يحكم هذه المخالفات، وتبعا لنظرة المجتمع لخطورة هذه المخالفات. وأن العقوبات الانضباطية التي يتعرض لها المدققين الخارجيين يمكن اعتبارها من أخطر أنواع العقوبات لأنها مرتبطة بشكل أساسي بسمعته بين المزاولين للمهنة وبين مستعملي القوائم المالية بشكل عام[2].

**الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات:**

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية[3]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومة المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1] محمد بوتن، مرجع سابق، ص38.
[2] سالم محمد عبود وآخرون ، إجراءات التدقيق للمدقق الخارجي في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية، دار الدكتور للعلوم ا لادارية والاقتصادية، بغداد، 2016، ص 172.
[3] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 24 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد.

- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد[1]:

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

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة[2].

وقد تم التعرض إلى المهام الخاصة بمحافظ الحسابات من المادة 04 لغاية المادة 07 من المرسوم 06/354 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وتتمثل في:

- التقرير الخاص بالأجر والامتيازات النقدية والمعيشية الممنوحة للمسير المساعد والإطارات الخمس وتقرير المصادقة على حسابات السنة المعنية، تقرير حول حصص المساهمات وفروع الشركة ويتم إرسالها إلى أعضاء جمعية الشركاء في الأجال المحددة للتشريع المعمول به؛
- الالتزام بمراقبة الحسابات بصفة دائمة وإصدار آرائه حول صحة وشرعية الحسابات والوضعية المالية للشركة والإشهاد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لعمليات السنة المنصرمة وفحص صحتها ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه للمساهمين أو حاملي الحصص؛

[1] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو2010، المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
[2] الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11مايو 2010، المادة 40 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- التبليغ عن كل مخالفة تمس بسير الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك والإعلان عن الأعمال الإجرامية لوكيل الجمهورية لدى المحكمة الموجود بدائرتها مقر الشركة في إطار مهمته الدائمة وطيلة عهدته.

كما تتضمن مهام محافظ الحسابات كلا من المهام الدائمة والمهام الخاصة:

**المهام الدائمة:**

- قبل شروع محافظ الحسابات في مهامه يلتزم بتبليغ لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر يوم[1]؛
- يقوم بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة التابعة للمؤسسة المعنية خلال ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه فيتحصل على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات تسمح له بالاطلاع على الكيان وفروعه، تقرير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ومعلومات أخرى محتملة[2]؛
- كما يلتزم بتوضيح الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وإعداد برنامج عمل مفصل للتقارير التمهيدية والختامية وآجال إيداعه[3]؛
- يتعرف على المؤسسة أو الشركة بالاطلاع على نشاطها وتنظيمها خاصة منها مصالح المحاسبة وتقييم الرقابة الداخلية لحصر الثغرات المتواجدة بنظام الرقابة[4]؛
- إعداد برنامج عمل ليعرضه لإدارة الشركة بالاعتماد على منهجية وخطة عمل ويتم تحديد مهامه في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يلتزم بمراقبة انتظام الحسابات وتقديم صورة صادقة لها للتعبير عن الوضعية الحقيقية للشركة وضمان مصداقية المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وكذلك الوثائق المرسلة إلى المساهمين[5]؛

---

[1] الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في11 مايو 2010، المادة 30 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[2] الجريدة الرسمية رقم42 الصادرة في 11مايو 2010، المادة5 من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[3] الجريدة الرسمية رقم42 الصادرة في 11 مايو2010، المادة 7 من المرسوم التنفيذي11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

[4] Robert Castelle. Le commissaire aux comptes.Ed Economica paris France 1987 p34.

[5] الجريدة الرسمية 27 الصادرة في 27 أفريل 1993، المادة 715 مكرر من المرسوم التشريعي08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 59/75.

- يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول العمليات التي أجراها عن طريق التصديق على الحسابات السنوية ومدى انتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية للشركة، فيقوم من خلال ذلك بإعداد تقارير مختلفة ليعبر فيها عن نتيجة التصديق فقد يكون تقرير بدون تحفظ ليدلي فيه عن رأيه على أن الحسابات منتظمة ولا تشكل خطرا أو تقرير بتحفظ ليثبت فيه أن هناك خطرا لاتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك أو تقرير سلبي للإعلان عن التدهور المالي للشركة؛
- يلتزم محافظ الحسابات بإعلام هيئة التسيير عن كل العراقيل التي يعترضها أو عن أي خطر يتعرض له الكيان المكلف بمراقبته وإعلام الجمعية العامة بتقديم التقارير التي يصف فيها جميع العمليات التي قام بها وإبداء رأيه في الحسابات الخاصة بالشركة خلال مواعيد محددة وبما تقتضيه المعايير الخاصة بذلك وهي متنوعة منها التقرير العامة والخاصة، والتقارير عن الحسابات المدعمة.

**المهام الخاصة:**

عند استلام محافظ الحسابات لمهامه يقوم:

- بإمضاء رسالة قبول العهدة وترسل نسخة من محضر تعيينه لمديرية الخزينة العمومية المتواجدة في محل دائرة الهيئة المقدمة للتدعيمات خلال 30 يوما؛
- يقوم بالإشراف على مواردها المتكونة من إعانات الأعضاء والمداخيل الخاصة بنشاطهم والهبات المقدمة من طرف الدولة فتلتزم الجمعية بفتح حساب جاري لدى البنك ليتسنى لها جمع الأموال بطريقة شرعية؛
- ضمان لأعضاء الجمعية شفافية الإعلام عن الحسابات واستقرار الوضعية المالية والمحاسبية لها والسهر على التدعيمات المالية لاستعمالها في إطار قانوني.

يمثل محافظ الحسابات عنصرا هاما في حياة الكيان المكلف بمراقبته حيث تتوسع مهامه لتشمل جميع العمليات التي تتطلب تدخله، فلا يقتصر دوره على القيام بالمهام الدائمة كالمراقبة والتصديق على انتظام الحسابات، بل يكلف بمهام متنوعة ليس لها طابع مالي أو محاسبي وإنما تفرضها ظروف يمر به الكيان المراقب وتسمح له بإجراء مراجعة شاملة، حيث يعتبر عنصرا هاما للهيئة المكلف بمراقبتها

ويقوم بها بصفة استثنائية وهي محددة عن طريق القانون، فعند نهاية كل عملية يلتزم محافظ الحسابات بتقديم تقارير خاصة للجمعية العامة تتضمن استنتاجاته وتخضع لمعايير محددة ومواعيد.

فتتنوع المهام الخاصة بمحافظ الحسابات بالعمليات التي يعيشها الكيان المكلف بمراقبته نذكر منها على[1]:

1. مراقبة الاتفاقيات المنظمة

- ✓ يقدر محافظ الحسابات شروط الاتفاقيات المبرمة بين الشركة والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو مسيري الشركة مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ إبرام عقود بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة لحسابه الخاص مما يعرض مصلحة الشركة للخطر، فلتفادي ذلك قام المشرع بوضع ميكانيزمات للوقاية من ذلك وضمان مبدأ التوازن ما بين مصلحة الشركة والقائمين بالإدارة ومراقبتها من طرف محافظ الحسابات، إلا أنها تخضع لإجراءات خاصة حيث لا يجوز إبرام عقد اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة إلا بعد استئذان الجمعية العامة وتقديم تقرير خاص من محافظ الحسابات؛
- ✓ فتخضع الاتفاقيات المبرمة لمعايير خاصة من حيث كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخله ومحتوى التقرير بتذكير المسيرين لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها؛
- ✓ من خلال ما تقدم إذا قام المشرع بإلزام محافظ الحسابات بمراقبة الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسات أو الشركات وهيئة التسيير لضمان مصلحة الكيان المكلف وجميع الأطراف، إلا أنه لا يلتزم إلا بمراقبة الاتفاقيات التي علم بها على أساس الالتزام ببذل عناية وليس تحقيق غاية.

2. ضمان مبدأ المساواة ما بين المساهمين:

- ✓ احترام مبدأ المساواة بين المساهمين من خلال ذلك فان المشرع يريد بعبارة "يتحقق"، ضمان محافظ الحسابات المساواة ما بين المساهمين والعمل على مراقبة ما إذا كان هذا المبدأ مطبق بما تقتضيه القواعد الخاصة بذلك؛

[1] حفيرة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، ص190-195

- ✓ يلتزم محافظ الحسابات بضمان تساوى الشركاء في الحقوق والواجبات ولكل منهم الحق في اتخاذ القرار والمشاركة في اجتماعات الجمعية العامة وفي اقتسام الأرباح.

3. مراقبة أسهم الضمان:

- ✓ يلتزم مجلس الإدارة بامتلاك عدد من الأسهم يصل على الأقل 20٪ من رأسمال الشركة ويحدد القانون الأساسي الحد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة وتخصص بأكملها لضمان التسيير وهي غير قابلة للتصرف فيها؛
- ✓ يلتزم القائم بالإدارة استرجاع حرية التصرف في أسهم الضمان بمجرد مصادقة الجمعية العامة على حسابات السنة المالية الأخيرة؛
- ✓ يسهر محافظ الحسابات على مراقبتها ليمتلك مجلس الإدارة نسبة من الأسهم التابعة لرأس مال الشركة ويقوم بالتبليغ عن كل المخالفات في تقريره المقدم للجمعية العامة؛
- ✓ يلتزم بضمان ملكية مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة لأسهم الضمان لمعايير محدد منها:

- ❖ احترام القوانين والقانون الأساسي المتعلق بأسهم الضمان وفقا للمادة 619 من القانون التجاري والإشارة إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة؛
- ❖ لا يجوز لمحافظ الحسابات الإعلان عن أشغاله إلا عند اكتشافه للنقائص، حيث يجب تبليغها إلى الأجهزة المؤهلة والجمعية العامة وعند عدم التبلغة يعتبر تخلف في اكتشافه خلال القيام بواجباته؛
- ❖ عند ملاحظته لمخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أحد أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- ❖ تطبيقا للمادة 660 من القانون التجاري يشير محافظ الحسابات في تقريره في أقرب اجتماع للجمعية العامة.

**المطلب الرابع: أثر معايير المراجعة المحلية في تحسين مهنة محافظي الحسابات**

سنحاول من خلال هذا المطلب ابراز أهم اسهامات هذه المعايير في تطوير وتحسين أداء محافظي الحسابات في بيئة العمل الجزائرية،، وللتذكير فان دور هذه المعايير يتمثل أساسا في اعتباره الاطار

المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق، وهذا بالاعتماد على التشريعات السابقة لها.

- **مساهمة المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":**

بغية تحديد مهام الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار 210 الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند قبوله مهمة التدقيق، حتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية، والتي ضوئها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها اثناء آداء مهمته، وكذا المسؤولية الملقاة على عاتقه خاصة فيما يتعلق بابداء رأيه .

كما ان نطاق التطبيق هذا المعيار ميز بين كيفية تدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية، مع الاخذ بعين الاعتبار عملية التدقيق المتكررة او المتعلقة بالكيانات الصغيرة، الامر الذي يكسب محافظ الحسابات معارف اكثر عند اعداد لخطة عملية التدقيق، وذلك من خلال قدرته على التمييز بين طبيعة ونوع عملية التدقيق التي سيقوم بها.

- **مساهمة المعيار 505 "التأكيدات الخارجية":**

تعتبر التأكيدات الخارجية أحد أدلة وقرائن الاثبات المهمة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، وهي عبارة عن الاقرارات المكتوبة من أطراف خارج الكيان، وتضم في الاساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها او عكس ذلك، ان هذه الاقرارات تعطي لمحافظ الحسابات دليل من خارج الكيان يؤكد المعلومات المقدمة باعتبارها طرفا منها.

ان مساهمة هذا المعيار تبرز في رفع اللبس من الناحية القانونية عن بعض الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند طلبه لبعض التأكيدات الخارجية، وعدم تجاوزه لصلاحياته اتجاه الكيان.

كما يساهم هذا المعيار في أداء محافظ الحسابات عند ابداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية من عدمه، وهذا بغية تكوين صورة ودلالة كافية وذات مصداقية عن صحة بعض العمليات التي قام بها الكيان.

- **مساهمة المعيار 560 "أحداث تقع بعد الحسابات" (الأحداث اللاحقة):**

غالبا ما يبدأ عمل محافظ الحسابات بعد اعداد واقفال القوائم المالية وتحديد نتيجة الأعمال للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ اقفال القوائم المالية قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل اثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة التي يفحصها محافظ الحسابات، على سبيل المثال قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخم الأرباح, ثم تقوم في بداية السنة الموالية باثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ الى هذه الاجراءات لإظهارالأرباح الصورية لتخفي سوء ادارتها.

ان مثل هذه التصرفات التي يقوم بها الكيان وعلى اختلاف الهدف المرجو منها، والتي يمكن أن تصنف ضمن الاستغلال السيئ لمبادئ وأصول المحاسبة (الجانب السيئ للمحاسبة الإبداعية) قد تلقي بمسؤولية كبيرة على محافظ الحسابات عند ابداء رأيه على مصداقية الحسابات.

لهذا يسعى محافظ الحسابات وبغية اخلاء مسؤوليته الى التأكيد من الأحداث اللاحقة لاقفال قوائم مالية تم اعداد تقرير التدقيق المتعلق بها، قد تم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الامر يتطلب تعديل القوائم المالية المقفلة في حد ذاتها أو اجراء التسويات المتعلقة بالاحداث اللاحقة خلال السنة الموالية لتاريخ اقفال القوائم المالية.

- **مساهمة المعيار 580 "التصريحات الكتابية" والمعيار 501 "العناصر المقنعة–اعتبارات خاصة":**

تستعمل التصريحات والإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، اذ تصنف ضمن أدلة الاثبات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه عند القيام بمهمة التدقيق، علاوة على الاستفسارات التي يستغلها كأدلة لاثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الاهداف والالتزامات بالخطط، كالاستفسار عن الانماط والطرق المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند ابداء رأيه حول صحة القوائم المالية من عدمه.

وتبرز مساهمة هذا المعيار في تطوير أداء محافظ الحسابات من خلال حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الادارة، ومن ثم اعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، ومن بين التصريحات المطلوبة نذكر على سبيل لا الحصر تقرير الجرد المادي المتعلق بالتثبيتات والمخزونات، شهادة بالمبلغ الاجمالي لأعلى (05) أو (10) تعويضات.

- **مساهمة المعيار 520 "الاجراءات التحليلية" والمعيار 530 "السبر في التدقيق":**

في ظل كبر حجم الكيانات الاقتصادية والتي يصعب تطبيق تفصيلي فيها، يلجأ محافظ الحسابات الى اختبار عدد من المفردات، أي عينة من المستندات والوثائق لكي يخضعها لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج العينة على جميع أعمال الكيان، الامر الذي يترتب عليه مخاطر المصادقة على صحة الحسابات على الرغم من عدم تدقيق العديد من المستندات والتي تحتمل ضمها لعدة تجاوزات، الى أن ذلك لا يخلي مسؤولية محافظ الحسابات في حال المصادقة على صحة الكشوف المالية، خاصة في ظل غياب شبه تام لنظام الرقابة الداخلية في واقع البيئة الجزائرية، والتي لها دور كبير في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الاجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد امكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.

وتبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من محافظي الحسابات الى استعمال بعض الاساليب الاحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب اختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق، خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات المتعلقة لمهنة التدقيق، وكذا تركيز العديد من محافظي الحسابات عند دخولهم عالم المهنة على جوهر عملية التدقيق التي تم دراستها في المراحل الجامعية السابقة.

- **مساهمة المعيار 540 "تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة به" والمعيار 620" استخدام أعمال خبير من طرف المدقق":**

ان من أهم ما يؤرق محافظ الحسابات هو المصادقة على بعض مناصب القوائم المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الاخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم

أو تخفيض الأرباح (أو خسائر)، والتي قد تطرح مشكلة تحيز الادارة للوصول الى أهداف محددة مسبقا، والتي من بينها القيمة العادلة، تقدير مؤونات التدني.

وعلى الرغم من أن رأي محافظ الحسابات فيما يتعلق بالمصادقة على التقديرات المحاسبية والاستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد لأمر نسبي ويتفاوت من محافظ حسابات الى آخر، والتي قد تتحكم فيها شخصية محافظ الحسابات في حد ذاتها ودون اخلاء لمسؤوليته اتجاه الاطراف المستفيدة من الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، الا أن مساهمة هذين المعيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية والتي قد عالجاها هذين المعيارين، اضافة الى اكتساب محافظ الحسابات الى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرفه، وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة أعمال الخبير.

- **مساهمة المعيار610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":**

بالرجوع الى واقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الاقتصادية في الجزائر، والذي يعتبر شبه منعدم، الى أن ذلك لا يعفي الشركة أو الهيئة من الالزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات في حالة عدم وجود هياكل داخلية للتدقيق (مضمون المادة 39 من القانون 10-01).

وكما أشرنا سابقا يعتبر نظام الرقابة الداخلية للكيان من أهم المحددات لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها والتي ستطبق عليها اجراءات التدقيق.

ان من أهم مساهمات هذا المعيار هو اكتساب محافظ الحسابات لعدة معارف تحدد علاقته بأعمال التدقيق الداخلي في ظل غيابها عن بيئة الكيانات الجزائرية، ومن أهم هذه المعارف توضيح العلاقة بينه وبين أعمال التدقيق الداخلي في ظل تباين المهام المنوط بها لكل صنف من أصناف التدقيق، اذا أخذنا بعين الاعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مهما بلغت درجة استقلالية المدقق الداخلي على العكس مع شخصه كمحافظ حسابات عند التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، ولا تقل مسؤوليته عند استغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

- **مساهمة المعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية":**

في ظل تباين الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات عند اعدادها للتقرير العام التدقيق سواء من حيث الشكل أو المضمون، جاء هذا المعيار وفي جزئية منه الى وضع حد لهذه الاختلافات، وذلك من خلال وضع نموذج موحد لشكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات، وبشيء من التفصيل لأهم محتويات تقرير التدقيق، وفي جزئية أخرى منه هدف هذا المعيار الى توضيح كيفية ابداء الرأي حول الكشوف المالية.

## المطلب الخامس: مراجعة الأبحاث و الدراسات السابقة

### الفرع الاول: الدراسات باللغة العربية:

- **أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية، سعيدي عبد المجيد 2016.**

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، جامعة أحمد دراية قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير الموسم الجامعي 2017/2016، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التالي: والتي مفادها إلى أي مدى تمكنت الجزائر من إصلاح مهنة التدقيق لتكييف مع المعايير الدولية؟

وتهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية مستعملا بذلك المنهج الوصفي والتحليل لمعالجة الجانب التطبيقي.

بحيث توصل الباحث إلى النتائج التالية:

-إن وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها الدولية خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة، وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى؛

-إن إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية سيكون له أثر ايجابي على مهنة التدقيق؛

-إن الفرق بين القانون 08/91 والقانون الحالي 01/10 هو ما ورد في المادة 8 من هذا القانون ومفاده بأن وزارة المالية ستتكفل بتكوين خبراء محاسبين ومحافظي حسابات والمحاسبين المعتمدين من قبل معهد متخصص تابع لها وهذا ما ينعكس على التأهيل العلمي لهذه الفئة؛

-الإستراتيجية المطلقة للإصلاح مهنة التدقيق في الجزائر هي تكييفها مع المعايير الدولية[1].

- **معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، عماد مرجانة، 2017.**

دراسة على شكل مقال بحيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكال التالي: الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر؟

بحيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر.

وتم الوصول إلى النتائج التالية:

-الاعتماد على معايير التدقيق يساعد محافظي الحسابات وخبراء محاسبون على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه الإجراءات كل معيار؛

-اعتماد محافظي الحسابات على معايير التدقيق الجزائرية تحميهم من أي تساؤلات قانونية؛

-الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق[2].

- **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تنبيه للمعايير الدولية المحاسبية، سفاحلو رشيد، 2017.**

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي شلف الموسم الجامعي 2017/2016 بحيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على إشكالية مفادها ما

[1] سعيدي عبد المجيد، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر2016.
[2] عماد مرجانة، معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مقال2017.

مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق في ظل تنبيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؟

بحيث تهدف هذه الدراسة إلى:

-إبراز الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات؛

-معرفة الطريقة المثلى التي ستختارها الجزائر لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق؛

-قياس مدى التقارب الحالي بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

أما النتائج التي توصل إليها الباحث فهي كالتالي:

-تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف محافظي الحسابات وذلك راجع لوجود أخطاء ناتجة عن سوء فهم للمفاهيم الجديدة؛

-تبين أن أصحاب المهنة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ينجزون مهام التدقيق معتمدين على الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات في الجزائر الصادرة بالجزائر؛

-بعد تبني الجزائر لأربعة معايير دولية للتدقيق في فيفري 2016، وتبنيها لأربعة معايير دولية أخرى في أكتوبر 2016، تبين أن الجزائر متجهة نحو التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، كما تنبأ به الخبراء المحاسبون المستجوبون[1].

- **دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، برقي كريم، 2018.**

دراسة على شكل مقال بحيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكال التالي: ما مدى التزام محافظو الحسابات في الجزائر بواجباتهم عند تقييم قدرة المؤسسة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط؟

[1] سفاحلو رشيد، مرجع سابق، أطروحة دكتوراه2017.

حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه لمقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة.

و توصلت إلى مجموعة من النتائج هي:

-محافظ الحسابات مقيد بمجموعة من النصوص القانونية التي تحدد كيفية تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط؛

-يعترف محافظو الحسابات بمسؤوليتهم في تقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال؛

-لا يلتزم محافظو الحسابات دوما بإصدار إنذار مبكر وإبلاغ الأطراف المعينة، الأمر الذي يعتبر مخالفا لأحكام القانون التجاري والذي يجبر محافظ الحسابات بالتبليغ عن كل شكوك جوهرية قد تؤثر على قدرة الاستمرارية في الاستغلال؛

-لا يعتمد محافظو الحسابات على المؤشرات ذات الطبيعة غير المالية بشكل كاف عند تقييمهم لمقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط، بحيث يعتبرونها عناصر غير مهمة[1].

- **معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر فوزي الحاج أحمد، محمد البشير مركان، جوان 2020.**

دراسة على شكل مقال بحيث حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكال التالي: ما هي معايير التدقيق المحلية الصادرة عن المجلس الوطني المحاسبي الجزائري والتي يمكن اعتبارها مرجع تنظيمي ومهني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

بحيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إصدارات معايير التدقيق المحلية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، والتطرق إلى المزايا المتعلقة بمعايير التدقيق المحلية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

وتوصلت إلى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

-جاءت معايير المراجعة المحلية لضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية؛

[1] برقي كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مقال2018.

-التغيرات التي طرأت على مهنة التدقيق في الجزائر أفرزت عنها مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية؛

-أنه من الضروري موافقة وانسجام معايير التدقيق المحلية مع واقع مهنة التدقيق الخارجي؛

-الفهم السليم لمعايير التدقيق المحلية من قبل المدققين الخارجيين يساهم في تحسين عملهم[1].

- **مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق، شراد صابر، 2021.**

دراسة على شكل مقال بحيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكال التالي:

هل تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق؟

حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

-التعرف على معايير التدقيق الجزائرية؛

-إلقاء الضوء على تطور التدقيق في الجزائر؛

-التعرف على آراء محافظي الحسابات والأكاديميين حول دور معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق؛

-توضيح الدور الفعال الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية عملية التدقيق.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي:

-محافظي الحسابات يطبقون معايير التدقيق الجزائرية ويعتبرونها مواكبة لواقع مهنة التدقيق في الجزائر؛

-إصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر ضرورة لتحسين واقع التدقيق في الجزائر مع إلزام العمل بها؛

-هناك غياب لبرامج التكوين فيما يخص التكوين في مجال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية[2].

[1] فوزي الحاج أحمد، محمد بشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مقال2020.
[2] شراد صابر، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق، مقال2021.

- **آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر، لياس قلاب دبيح، قالمة، الجزائر، 2021.**

دراسة على شكل مقال بحيث حاول الباحث من خلال هذا المقال الإجابة على الإشكالية التالي:

كيف تصبح مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعد إصدار الإطار التشريعي والمرجعي للمهنة؟

وتهدف هذه الدراسة إلى: عرض سلسلة من المستجدات المطروحة تدريجيا على مهنة التدقيق في الجزائر بدءا بالقانون رقم 10-01 ثم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، وعرض نموذج الدليل العلمي للمهنة لإسقاطها على واقع ممارسة المهنة في الجزائر.

أهم نتائج هذه الدراسة:

-كانت مهنة التدقيق في الجزائر قبل صدور القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة غير مؤطرة ومنظمة بالشكل المطلوب والمعمول به دوليا؛

-خلق هيكل إداري يترأسه المجلس الوطني للمحاسبة بلجانه الأربعة، مع وضع هيئات بأسماء مختلفة تنظم مهنة المحاسبة لكل مستوى، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

-إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق لتكون بمثابة مرجع يلتزم به ممارسي مهنة تدقيق الحسابات، ويهدف من وراءها توفير مستوى معقول من الضوابط التي تحكم أصول المهنة ويقيس بها جودة العمل المطلوب؛

-إمكانية تحسين نوعية العمل المقدم من طرف محافظي الحسابات إذا أصدرت معايير الجودة وخدمات التأكيد الأخرى، نظرا لكثرة اهتمامات ممارسي المهنة على المستوى المحاسبي لعملائهم من جهة وتدقيق القوائم المالية لعملاء آخرين من جهة أخرى[1].

[1] لياس قلاب دبيح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر، مقال2021

**الفرع الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية:**

- **OMAR ALI-ABDESSAMED, Requirements for improving the extrenal audit quality in algeria 2015.**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة لمعالجة متطلبات جودة التدقيق الخارجي في الجزائر وتسليط الضوء على سبيل تحسينها. وتم إجراء الدراسة الميدانية عن طريق مناقشة المفاهيم فقط، بولاية المدية سنة 2015.

في الأخير توصلوا إلى 3 نتائج وهي كالتالي:

-التدقيق الخارجي قد شهد تطورا ملحوظا من خلال المفهوم والأهداف والدور خاصة فيما يتعلق بالجودة؛

-تتأثر جودة التدقيق الخارجي بمجموعة من الإجراءات الداخلية والخارجية؛

-لا تزال مهنة التدقيق في الجزائر تعاني من العديد من أوجه القصور مثل نقص فعالية دور المجلس الوطني للمحاسبة الثلاثة الأخرى[1].

- **AZOUNE BESMA, MOUHOUB MALIKA, les facteurs déterminants de la qualite d aud legal en Algerie.**

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، الموسم الجامعي 2017/2016 وتهدف هذه الدراسة إلى الفهم الجيد لجودة التدقيق القانوني مع التركيز على عوامله وذلك من خلال استجواب مجموعة من النتائج ومن أهمها:

-معايير التدقيق الدولية يتم تطبيقها بالكامل في الجزائر؛

-جودة التدقيق القانوني يعتمد بشكل أساسي على كفاءة واستقلالية المدقق[2].

[1] OMAR ALI-ABDESSAMED, Requirements for improving the extrenal audit quality in algeria 2015

[2] AZOUNE BESMA, MOUHOUB MALIKA, les facteurs déterminants de la qualite d aud legal en Algerie

- **DAVID CARASSUS, DENIS CORMIER, Normes et pratiques de laudit externe legal en matiere de prevention et de detection de la fraude 2020.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل معايير وسلوك المدققين الخارجيين القانونيين في مجال الاحتيال. ويتم إجراء الدراسة الميدانية لآراء عينة من المدققين في فرنسا سنة 2020.

في الأخير توصلوا إلى 3 نتائج وهي كالتالي:

-تنفيذ تحليل للمخاطر الخاصة بالاحتيال يزيد من احتمالية اكتشاف الاحتيال من قبل المدققين؛

-العديد من عوامل الخطر الخاصة بسياق الاحتيال لم يتم تناولها في المعيار sas رقم 82.

-يجب بذل الجهود حتى يفهم أصحاب المصلحة في المنظمة الخاضعة للرقابة بشكل فعال مسؤولية المدقق في المسائل الاحتيال[1].

**الفرع الثالث : موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:**

سنحاول في هذا المطلب التطرق الى مقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة و ذلك بالتطرق الى كل من أوجه التشابه والاختلاف:

**اولا: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية:**

- **أوجه التشابه:**

نرى أنه في دراستنا الحالية تتشابه مع الدراسات السابقة وذلك في الجانب النظري، مما ساعدنا من الاستفادة منها فيما يتعلق بالمنهجية، ووضع الخطة وترتيب عناصرها ومن بين أوجه التشابه كالتالي:

- التطرق الى معايير المراجعة الجزائرية والتطرق الى المعايير 16؛
- دراسة أهمية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية ودورها في المراجعة القانونية بالجزائر؛
- التطرق الى دور ومهام محافظي الحسابات؛

[1] DAVID CARASSUS, DENIS CORMIER, Normes et pratiques de laudit externe legal en matiere de prevention et de detection de la fraude 2020

- دراسة أثر المعايير المحلية في أداء محافظي الحسابات.

- **أوجه الاختلاف:**

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها لجميع المعايير التدقيق الجزائرية الصادرة الى غاية وقتنا الحالي، ومن جهة أخرى تركيزها على مدى تطبيق هاته المعايير على أرض الواقع، ومدى مساهمتها في تحسين اداء محافظي الحسابات.

**ثانيا: ما يميز هذه الدراسة:**

**1-من حيث المكان والزمان:**

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية (ورقلة) بالسنة 2023، بينما تمت الدراسات السابقة في ولايات مختلفة، والاجنبية من سنة 1999 الى 2020.

**2-من حيث عدد العينة:**

تناولت الدراسة الحالية حوالي 35 عينة تمت توزعتها على خبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، ومحاسبين معتمدين، ونجد في بعض الدراسات السابقة عينات أكبر عدد من عينات دراستنا الحالية والبعض الآخر أقل وذلك حسب كل امكانية كل دراسة.

**3-من حيث المتغيرات:**

هدفت هذه الدراسة الحالية الى معرفة مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية على آداء محافظي الحسابات وكذلك مدى تطبيق المعايير المحلية في الجزائر من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات، اما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

**خلاصة الفصل:**

تطرقنا في هذا الفصل الى معايير التدقيق الجزائرية والهيئات واللجنات المختصة وكذلك إصداراتها الأربعة، بحيث تعتبر كمرجع ومرشد يعود إليه المدقق ويلتزم به أثناء أداء مهامه، بالإضافة الى مسؤوليات و مهام محافظي الحسابات وكذلك مدى مساهمة المعايير في أداء محافظي الحسابات.

ومن خلال الدراسة يتضح لنا أن التدقيق وظيفة مهمة وضرورية بحيث لها دور كبير في تحسين جودة التقارير ومصداقيتها، وكذا دورها في تحسين أداء محافظي الحسابات.

# الفصل الثانـي:

## الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

بعد تطرق بحثنا في الفصل الأول الجانب النظري إلى الإطار العام لمعايير التدقيق المحلية ومحافظي الحسابات في الجزائر وكذا أثر المعايير المحلية للتدقيق في تحسين مهنة محافظي الحسابات في الجزائر، كان لابد من أجل استكمال بحثنا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية) وذلك من خلال الاستبيان الذي وزع على محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين، ومحاسبين معتمدين.

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات**

**المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها**

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على أراء محافظي الحسابات والمزاولين لمهنة التدقيق الخارجي حول مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء محافظي الحسابات، وسنحاول في هذا المبحث عرض المنهج المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينتها ومتغيراتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

### المطلب الأول: طرق الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسي ة والإشكاليات الفرعية المقترحة قمنا بالدراسة الميدانية، سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء الدراسة الميدانية من خلال التطرق لمختلف مراحل إعداد الاستبيان.

#### الفرع الأول: منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ومن أجل الوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج، وسعيا منا للإجابة على الإشكاليات المطروحة قمنا بإعداد استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة التي لها علاقة بموضوع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء ومحاسبين معتمدين.

**أولا: مراحل إعداد استبيان:**

تم إعداد الاستبيان وفق المراحل التالية:

-جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، ومع الاطلاع كذلك على دراسات سابقة للموضوع؛

-إعداد مجموعة من الأسئلة والعبارات المبدئية بناء على استبيان أولي؛

-عرض الاستبيان الأولي على الأستاذ المشرف من أجل الاستشارة؛

-إجراء التعديلات اللازمة على الاستبيان الأولي بناء على ملاحظات وتعديلات الأستاذ المشرف؛

-تصميم الاستبيان في شكله النهائي؛

-توزيع ونشر الاستبيان النهائي على النحو التالي:

-التسليم المباشر لأفراد العينة؛

-الإرسال عن طريق البريد الالكتروني؛

-الاستعانة ببعض الزملاء؛

-استرجاع وجمع استمارات الاستبيان الموزعة.

**ثانيا: محتوى الاستبيان:**

يحتوي الاستبيان على مقدمة من أجل تقديم فكرة على موضوع الدراسة، وينقسم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين، يتمثل القسم الأول في الجزء الخاص بالمعلومات الشخصية (المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية)، ويتمثل القسم الثاني في الجزء الخاص بمحاور الدراسة (ثلاثة محاور)، كما وضحنا أن جميع المعلومات والبيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وفي إطار إثراء موضوع البحث، كما أنها ستحظى بالسرية التامة.

**الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة**

**أولا: مجتمع الدراسة**

يشمل مجتمع الدراسة كل من الأطراف الآتية:

- ❖ الخبراء المحاسبين؛
- ❖ محافظي الحسابات؛
- ❖ محاسبين معتمدين.

**ثانيا: عينة الدراسة**

استهدف الاستبيان عينة من المجتمع تم اختيارها بطريقة منتظمة، تتمثل في (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين) لمنطقة الجنوب الشرقي للجزائر (ولاية ورقلة)، ولقد تم توزيع 35 استمارة منها 05 وزعت عن طريق البريد الالكتروني، و 30 استمارة وزعت مباشرة عن طريق التسليم والاستلام استرجعت منها 23 استمارة، كما تم إقصاء ثلاثة ( 03) استمارات غير قابلة للتحليل من أصل 23

استمارة بسبب نقص الإجابات فيها، أما بالنسبة للاستمارات التي وزعت عن طريق البريد الالكتروني كانت كلها قابلة للتحليل، يوضح الجدول التالي عدد الاستمارات القابلة للتحليل بعد عملية التنظيم والفرز:

**الجدول رقم 02-01: يوضح الاستمارات القابلة للتحليل**

| المنطقة | الاستمارات الموزعة | الاستمارات المسترجعة | الاستمارات القابلة للتحليل |
|---|---|---|---|
| ورقلة | 30 | 23 | 20 |
| استبيان إلكتروني | | | 05 |
| المجموع | | | 25 |

**المصدر: من إعداد الطلبة بعد عملية الفرز**

**المطلب الثاني: أدوات الدراسة:**

سنتطرق في هذا المطلب إلى ذكر الأدوات المستخدمة في جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

**الفرع الأول: أدوات الدراسة:**

- **الاستبيان:**

اعتمدنا على الاستبيان كأداة بحث رئيسية لجمع البيانات والمعلومات اللازمة، كما احتوى الاستبيان على ثلاثة (03) أقسام رئيسية تتمثل في:

- ✓ القسم الأول: المتمثل في المقدمة من أجل تقديم الموضوع؛
- ✓ القسم الثاني: المعلومات الشخصية بحيث تتضمن (المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية)؛
- ✓ القسم الثالث: المتعلق بفرضيات الدراسة بحيث يحتوي على 24 سؤال (المحور الأول تضمن 08 أسئلة، المحور الثاني تضمن 08 أسئلة، المحور الثالث تضمن 08).

وقد تم إعداد عبارات وأسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكرت الخماسي المبين في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02-02): مقياس ليكرت الخماسي**

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

**المصدر: من إعداد الطالبين**

وكان جدول الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الخماسي كالآتي:

**الجدول رقم (02-03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الخماسي**

| مجال المتوسط الحسابي | الوزن الموافق له |
|---|---|
| من 1 إلى 1.79 | منخفض جدا |
| من 1.80 إلى 2.39 | منخفض |
| من 2.40 إلى 3.59 | متوسط |
| من 3.60 إلى 4.19 | مرتفع |
| من 4.20 إلى 5 | مرتفع جدا |

**المصدر: من إعداد الطالبين**

وللتأكد من صدق وثبات الاستبانة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ الذي يدل على الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، ويكون ألفا كرونباخ مقبول إذا تجاوزت نسبته 60% أي (0.6).

وبعد حسابنا لمعامل ألفا كرونباخ والذي بلغت نسبته 76.4% وهذا يعتبر مقبول ويعبر على ثبات الاستبانة.

**الجدول رقم (02-04) معامل ألفا كرونباخ**

| عدد الأسئلة | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|

| | |
|---|---|
| 24 | .764 |

**المصدر: من مخرجات برنامج SPSS**

**الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية:**

- بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات القابلة للتحليل قمنا بإسقاط بياناتها على برنامج الجداول الإلكترونية Excel 2010.
- وكذلك استخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 2022 من أجل استعمال جملة من الأساليب والمقاييس الإحصائية التالية:

- ❖ حساب التكرارات والنسب المئوية من أجل التعرف على الصفات الشخصية لعينة الدراسة؛
- ❖ حساب الاتساق الداخلي بين كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان؛
- ❖ حساب معامل الارتباط بين محاور الاستبيان؛
- ❖ اختبار ثبات وصدق الاستبيان من خلال المؤشر الإحصائي "ألفا كرونباخ"؛
- ❖ حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة؛
- ❖ حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

## المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها

يتطرق هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول يشمل عرض نتائج الدراسة، أما المطلب الثاني سنحاول من خلاله تفسير وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

### المطلب الأول: نتائج الدراسة:

يعرض هذا المطلب لمختلف نتائج الدراسة الميدانية التي تم الوصول إليها.

#### الفرع الأول: عرض النتائج:

1. **توزيع العينة حسب المؤهل العلمي**

أظهرت نتائج تحليل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي النتائج الموضحة في الجدول التالي:

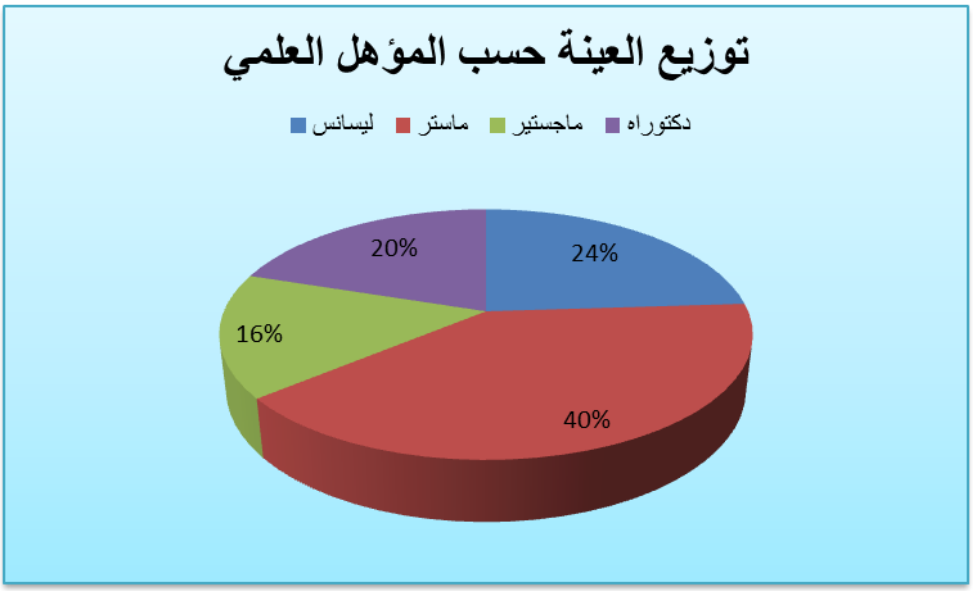
**الجدول رقم 02-05: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المؤهل العلمي"**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **ليسانس** | 6 | 24,0 |
| **ماستر** | 10 | 40,0 |
| **ماجستير** | 4 | 16,0 |
| **دكتوراه** | 5 | 20,0 |
| **المجموع** | 25 | 100,00 |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

يمثل الشكل التالي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير "المؤهل العلمي":

**الشكل رقم 02-01: يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المؤهل العلمي"**




**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

من خلال الجدول والشكل البياني الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، نجد أن غالبية أفراد العينة هم الفئة المتحصلة على شهادة الماستر بنسبة 40% بما يعادل إجابة 10 أفراد، وتليها الفئة المتحصلة على شهادة ليسانس بنسبة 24% بما يعادل إجابة 06 أفراد، ثم تليها الفئة المتحصلة على شهادة الدكتوراه بنسبة 20% بما يعادل إجابة 05 أفراد، وفي الأخير تليها الفئة المتحصلة على شهادة الماجستير بنسبة 16% بما يعادل إجابة 04 أفراد.

### 2. توزيع العينة حسب المهنة

أظهرت نتائج تحليل عينة الدراسة حسب المهنة النتائج الموضحة في الجدول التالي:

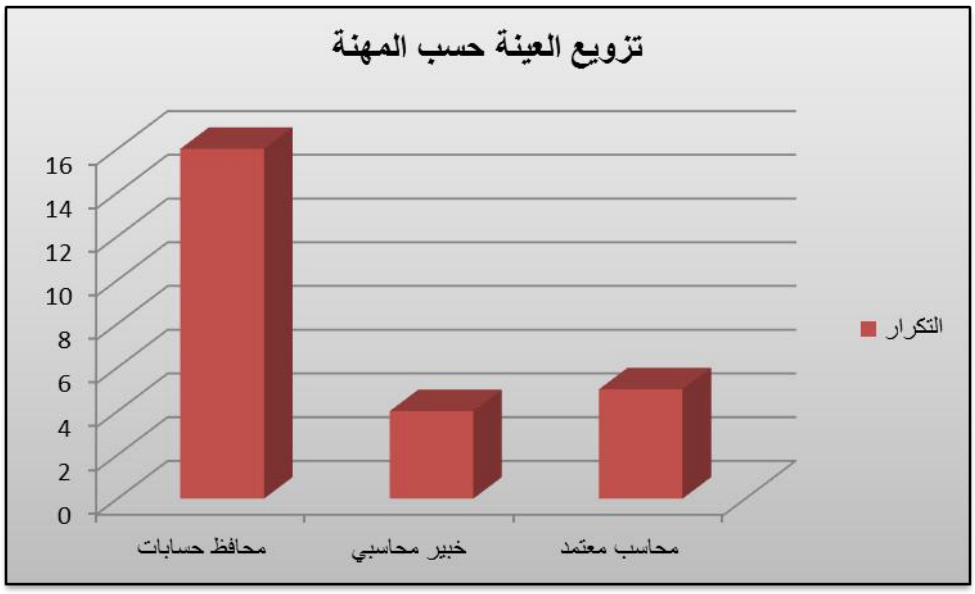
**الجدول رقم 02-06: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "المهنة"**

| المهنة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **محافظ حسابات** | 16 | 64,0 |
| **خبير محاسبي** | 4 | 16,0 |
| **محاسب معتمد** | 5 | 20,0 |
| **المجموع** | 25 | 100,00 |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

يمثل الشكل التالي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير "المهنة":

**الشكل رقم02-02: يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "المهنة"**




**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

من خلال الجدول والشكل البياني الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة، نجد أن غالبية أفراد العينة كانت من محافظي الحسابات بنسبة 64% بما يعادل إجابة 16 فرد، وتليها فئة المحاسبين

المعتمدين بنسبة 20% بما يعادل إجابة 05 أفراد، ثم تليها فئة خبراء المحاسبة بنسبة 16% بما يعادل إجابة 04 أفراد.

### 3. توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

أظهرت نتائج تحليل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية النتائج الموضحة في الجدول التالي:

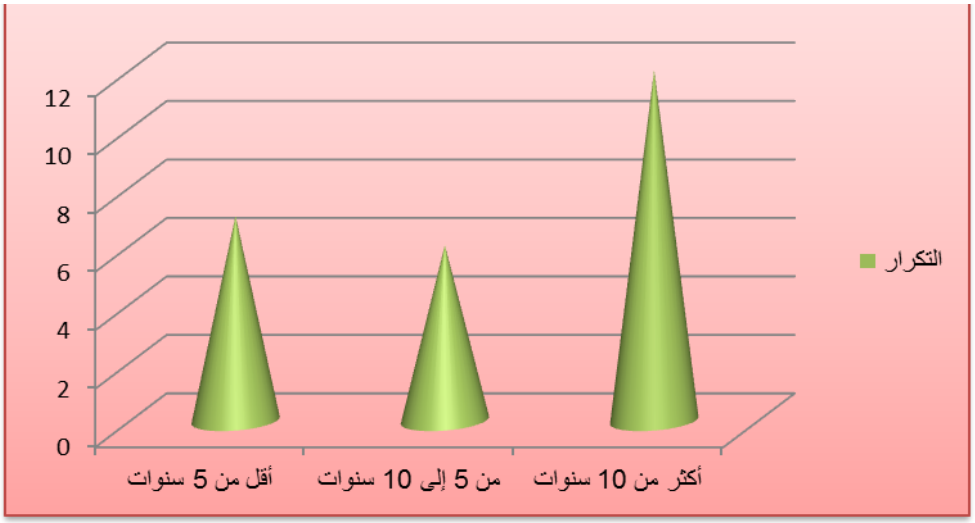
**الجدول رقم 02-07: يوضح توزيع عينة الدراسة حسب "الخبرة المهنية"**

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **أقل من 5 سنوات** | 7 | 28,0 |
| **من 5 إلى 10 سنوات** | 6 | 24,0 |
| **أكثر من 10 سنوات** | 12 | 48,0 |
| **المجموع** | 25 | 100,00 |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS**

يمثل الشكل التالي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير "الخبرة المهنية":

**الشكل رقم 02-03: يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير "الخبرة المهنية"**




**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

من خلال الجدول والشكل البياني الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير ال خبرة المهنية، نجد أن غالبية أفراد العينة كانت من الفئة ذات الخبرة المهنية أكثر من 10 سنوات بنسبة 48% بما يعادل إجابة 12 فرد، وتليها الفئة ذات الخبرة المهنية أقل من 05 سنوات بنسبة 28% بما يعادل إجابة 07 أفراد، ثم تليها في الأخير الفئة ذات الخبرة المهنية من 05 إلى 10 سنوات بنسبة 24% بما يعادل إجابة 06 أفراد.

**الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي:**

**1.المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الأول:**

**الجدول رقم 02-08: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الأول"**

| رقم | العبارة | التكرار والنسبة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | العبارة 1 | التكرار | 1 | 3 | 12 | 3 | 1 | 3,28 | 0,98 | محايد |
| | | النسبة | 4 | 12 | 48 | 24 | 12 | | | |
| 2 | العبارة 2 | التكرار | 4 | 6 | 7 | 6 | 2 | 2,84 | 1,214 | محايد |
| | | النسبة | 16 | 24 | 28 | 24 | 8 | | | |
| 3 | العبارة 3 | التكرار | 1 | 3 | 5 | 13 | 3 | 3,56 | 1,003 | موافق |
| | | النسبة | 4 | 12 | 20 | 52 | 12 | | | |
| 4 | العبارة 4 | التكرار | 6 | 5 | 2 | 9 | 3 | 2,92 | 1,441 | محايد |
| | | النسبة | 24 | 20 | 8 | 36 | 12 | | | |
| 5 | العبارة 5 | التكرار | 0 | 4 | 4 | 11 | 6 | 3,76 | 1,012 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 16 | 16 | 44 | 24 | | | |
| 6 | العبارة 6 | التكرار | 0 | 3 | 6 | 10 | 6 | 3,76 | 0,970 | موافق |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | النسبة | 0 | 12 | 24 | 40 | 24 | | |
| 7 | العبارة 7 | التكرار | 3 | 5 | 8 | 6 | 3 | 3,04 | 1,207 | محايد |
| | | النسبة | 12 | 20 | 32 | 24 | 12 | | | |
| 8 | العبارة 8 | التكرار | 0 | 2 | 3 | 15 | 5 | 3,92 | 0,812 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 8 | 12 | 60 | 20 | | | |
| المحور الأول: معايير المراجعة الجزائرية NAA | | | | | | | | 3,38 | 0,460 | محايد |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

## 2.المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثاني:

**الجدول رقم 02-09: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثاني"**

| رقم | العبارة | التكرار والنسبة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | العبارة 1 | التكرار | 0 | 1 | 6 | 12 | 6 | 3,92 | 0,812 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 4 | 24 | 48 | 24 | | | |
| 2 | العبارة 2 | التكرار | 1 | 2 | 4 | 11 | 7 | 3,84 | 1,068 | موافق |
| | | النسبة | 4 | 8 | 16 | 44 | 28 | | | |
| 3 | العبارة 3 | التكرار | 2 | 2 | 4 | 12 | 5 | 3,64 | 1,150 | موافق |
| | | النسبة | 8 | 8 | 16 | 48 | 20 | | | |
| 4 | العبارة 4 | التكرار | 7 | 7 | 5 | 4 | 2 | 2,48 | 1,295 | غير موافق |
| | | النسبة | 28 | 28 | 20 | 16 | 8 | | | |
| 5 | العبارة 5 | التكرار | 1 | 1 | 7 | 8 | 8 | 3,84 | 1,068 | موافق |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | النسبة | 4 | 4 | 28 | 32 | 32 | | |
| 6 | العبارة 6 | التكرار | 0 | 2 | 7 | 13 | 3 | 3,68 | 0,802 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 8 | 28 | 52 | 12 | | | |
| 7 | العبارة 7 | التكرار | 0 | 3 | 6 | 13 | 3 | 3,64 | 0,860 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 12 | 24 | 52 | 12 | | | |
| 8 | العبارة 8 | التكرار | 1 | 3 | 5 | 8 | 8 | 3,76 | 1,165 | موافق |
| | | النسبة | 4 | 12 | 20 | 32 | 32 | | | |
| **المحور الثاني: أداء محافظي الحسابات** | | | | | | | | **3,60** | **0,469** | **موافق** |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

### 3.المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات المحور الثالث:

**الجدول رقم 02-10: يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات لعبارات "المحور الثالث"**

| رقم | العبارة | التكرار والنسبة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | المتوسط المرجح | الانحراف المعياري | الاتجاه |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | العبارة 1 | التكرار | 1 | 4 | 9 | 8 | 3 | 3,32 | 1,030 | محايد |
| | | النسبة | 4 | 16 | 36 | 32 | 12 | | | |
| 2 | العبارة 2 | التكرار | 0 | 2 | 7 | 13 | 3 | 3,68 | 0,802 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 8 | 28 | 52 | 12 | | | |
| 3 | العبارة 3 | التكرار | 0 | 2 | 9 | 11 | 3 | 3,60 | 0,816 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 8 | 36 | 44 | 12 | | | |
| 4 | العبارة 4 | التكرار | 2 | 1 | 3 | 14 | 5 | 3,76 | 1,091 | موافق |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | النسبة | 8 | 4 | 12 | 56 | 20 | | | |
| 5 | العبارة 5 | التكرار | 0 | 3 | 2 | 11 | 9 | 4,04 | 0,978 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 12 | 8 | 44 | 36 | | | |
| 6 | العبارة 6 | التكرار | 0 | 3 | 2 | 11 | 9 | 4,04 | 0,978 | موافق |
| | | النسبة | 0 | 12 | 8 | 44 | 36 | | | |
| 7 | العبارة 7 | التكرار | 3 | 3 | 1 | 14 | 4 | 3,52 | 1,262 | موافق |
| | | النسبة | 12 | 12 | 4 | 56 | 16 | | | |
| 8 | العبارة 8 | التكرار | 2 | 2 | 2 | 10 | 9 | 3,88 | 1,236 | موافق |
| | | النسبة | 8 | 8 | 8 | 40 | 36 | | | |
| **المحور الثالث: أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات** | | | | | | | | **3,73** | **0,719** | **موافق** |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

**الفرع الثالث: مصفوفة الارتباط بين المحاور:**

**الجدول رقم 02-11: يوضح علاقة الارتباط بين المحاور**

| العلاقة | قيمة معامل الارتباط | مستوى الدلالة | النتيجة |
|---|---|---|---|
| المحور الأول والمحور الثاني | 0,191 | 0,36 | غير دال |
| المحور الأول والمحور الثالث | 0,337 | 0,10 | غير دال |
| المحور الثاني و المحور الثالث | 0,461 | 0,02 | دال |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS**

**المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة:**

**الفرع الأول: تحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري:**

- ✓ **تحليل نتائج المحور الأول:**

من خلال هذا المحور المتمثل في معايير المراجعة الجزائرية NAA الذي ضم ثمان عبارات نجد أن هذه العبارات عرفت مزيج بين الاتجاه المحايد والموافق، حيث أن كل من العبارات 1، 2، 4، 7 عرفت اتجاه محايد أما العبارات 3، 5، 6، 8 عرفت اتجاه موافق مما يدل على تباين وجهات النظر المبحوثين نحو عبارات هذا المحور، كما نجد أن أكبر قيمة في المتوسط الحسابي الذي بلغت 3,92 مما يؤكد على غياب تام على الاتجاه الموافق بشدة، أما الانحراف المعياري عرف قيمة دنيا قدرها 0,81 بالعبارة الثامنة الأخيرة مما يدل على تجانس إجابات الأفراد حول هذه العبارة حيث تميل إلى الموافقة والموافقة بشدة بنسبة 80 % أين انعدمت أراء المستجوبين في غير موافق بشدة، بينما عرف أعلى مستوى له قيمة قدرها 1,44 في العبارة 4 مما يدل على تشتت إجابات الأفراد حول هذه العبارة التي تدل على " لا تستدعي الحاجة إلى إصدار معايير محلية في ظل وجود معايير دولية "، وعموما نجد أن هـ ذا البعد عرف اتجاه عام محايد بمتوسط وانحراف معياري بلغا على التوالي 3,38، 0,460.

- ✓ **تحليل نتائج المحور الثاني:**

من خلال هذا المحور المتمثل في أداء محافظي الحسابات الذي ضم ثمان عبارات نجد أن جميع عباراته عرفت اتجاه موافق ماعدا العبارة رقم 04 التي تنص على "لا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية أثناء القيام بمهامه" حيث عرفت اتجاه غير موافق ، كما نجد أن هناك تقارب كبير في قيم المتوسط الحسابي الذي فاق قيمة 3,60 في أغلب العبارات وهذا ما يؤكد الاتجاه الموافق في العبارات، أما عن الانحراف المعياري نجده عرف قيمة دنيا قدرها 0,802 بالعبارة السادسة وهذا يؤكد على تجانس إجابات الأفراد حول هذه العبارة حيث تميل إلى الموافقة بنسبة 52% وكذا الحياد بنسبة 28% وانعدمت فيها أراء المستجوبين في غير موافق بشدة، بينما عرف أعلى مستوى له قيمة قدرها 1,29 في العبارة 4 مما يدل على تشتت إجابات الأفراد حول هذه العبارة التي تدل على " لا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية أثناء القيام بمهامه"، وعموما نجد أن هـذا البعد عرف اتجاه عام محايد بمتوسط وانحراف معياري بلغا على التوالي 3,60، 0,469.

✓ **تحليل نتائج المحور الثالث:**

من خلال هذا المحور المتمثل في "أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات" الذي ضم ثمان عبارات نجد أن جميع عباراته عرفت اتجاه موافق ماعدا العبارة رقم 01 التي تنص على " أصدرت معايير التدقيق الجزائرية تكميلا للقانون 10-01 وسد الثغرات الموجودة فيه" حيث عرفت اتجاه محايد في الإجابات، كما نجد أن هناك تطابق في قيم المتوسط الحسابي وحتى قيم إجابات الأفراد في العبارتين 5 و6 حيث بلغ المتوسط الحسابي بهما 4,04 وهو الأكبر مقارنة بباقي العبارات، أما عن الانحراف المعياري نجده عرف قيمة دنيا قدرها 0,816 بالعبارة رقم 03 وهذا يؤكد على تجانس إجابات الأفراد حول هذه العبارة حيث تميل إلى الموافقة بنسبة 44% وكذا الحياد بنسبة 36% وانعدمت فيها أراء المستجوبين في غير موافق بشدة، بينما عرف أعلى مستوى له قيمة قدرها 1,26 في العبارة 7 مما يدل على تشتت إجابات الأفراد حول هذه العبارة التي تدل على " الاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 يساهم في التحسين من جودة التقرير من حيث الاستغلال الأمثل لأعمال الخبير دون حدود"، بالرغم من وجود بنسبة 56% بها موافقة، وعلى العموم نجد أن هذا المحور عرف اتجاه عام موافق بمتوسط وانحراف معياري بلغا على التوالي 3,73، 0,719.

**الفرع الثاني: تحليل مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة:**

من خلال علاقة الارتباط بين المحاور الثلاثة نجد:

- علاقة الارتباط بين محور معايير المراجعة الجزائرية NAA ومحور أداء محافظي الحسابات بلغت قيمة معامل الارتباط بها قيمة قدرها 0,19 وهي تعبر عن العلاقة الطردية بينها وهي ضعيفة، وبالنظر إلى مستوى الدلالة نجدها بلغت 0,36 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0,05 مما يؤكد لنا عدم وجود علاقة ارتباط دالة بين المحورين.

- علاقة الارتباط بيم محور معايير المراجعة الجزائرية NAA ومحور أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات حيث نجد أن قيمة معامل الارتباط قدرت بـ 0,33 وهي تعبر عن العلاقة الطردية بينها وهي ضعيفة، وبالنظر إلى مستوى الدلالة نجدها بلغت 0,10 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0,05 مما يؤكد لنا عدم وجود علاقة ارتباط دالة بين المحورين.

- علاقة الارتباط بيم محور أداء محافظي الحسابات ومحور أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات نجد أن قيمة معامل الارتباط قدرت بـ 0,46 وهي تعبر عن العلاقة الطردية بينها وهي متوسطة، بينما نجد أن مستوى الدلالة نجدها بلغت 0,02 وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05 مما يؤكد لنا وجود علاقة ارتباط دالة بين المحورين.

**خلاصة الفصل:**

من خلال هذا الفصل التطبيقي حاولنا إبراز مدى مساهمة معايير التدقيق المحلية في تطوير أداء محافظي الحسابات، من خلال الدراسة الاستبيانية وذلك من خلال الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة عشوائية من محافظي الحسابات، وخبراء محاسبيين و محاسبين معتمدين . وقد تم تصميم هذا الاستبيان بعناية لاستكشاف ومعرفة مدى تطبيق المحافظين لمعايير التدقيق الجزائرية في أداء أعمالهم.

# خاتمة

## الخاتمة:

لطالما كانت لمعايير التدقيق دورا كبيرا في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي وذلك من خلال مساعدة مدقق الحسابات على أداء عمله والرفع من جودة التقارير ونظرا لأهميتها الكبيرة، قامت الجزائر كغيرها من الدول بإصدار معايير محلية تتماشى مع المعايير الدولية قصد تحسين أداء محافظي الحسابات.

لذلك حاولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع معالجة الإشكالية التي تدور حول ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية على أداء محافظي الحسابات.

وبعد معالجتنا لجانب الدراسة النظري في الفصل الأول وتحليلنا لجانب الدراسة التطبيقية في الفصل الثاني توصلنا الى مجموعة من النتائج الخاصة باختبار الفرضيات مع مجموعة من التوصيات والاقتراحات وآفاق البحث الممكنة في الموضوع.

**نتائج اختبار الفرضيات:**

**الفرضية الأولى:** يعتمد محافظي الحسابات في الجزائر أثناء تأدية مهامهم على معايير التدقيق المحلية.

تم إثبات صحة الفرضية الأولى والتي تنص على اعتماد محافظي الحسابات في الجزائر على معايير التدقيق المحلية أثناء تأدية مهامهم، وذلك من خلال الاستبيان الذي أكد صحة هذه الفرضية.

**الفرضية الثانية:** نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات من خلال إصدار عدة قوانين وتشريعات.

تم إثبات صحة الفرضية الثانية والتي تنص على تنظيم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات من خلال إصدار عدة قوانين وتشريعات، وذلك من خلال جانب النظري بحيث قام بإصدار المشرع الجزائري معايير تدقيق محلية.

**الفرضية الثالثة:** أهمية هذه المعايير يتمثل أساسا في اعتباره الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق.

تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أهمية معايير التدقيق باعتبارها الإطار المرجعي لعمليات التدقيق، وذلك من خلال الاستبيان والجانب النظري بحيث تساعد معايير التدقيق على تحسين جودة التقارير.

**النتائج:**

-معايير التدقيق الجزائرية تساهم بشكل كبير في تعزيز أداء محافظي الحسابات؛

-تساهم معايير التدقيق في تحقيق المرونة والشفافية والمساءلة في عمليات التدقيق وإعداد الحسابات؛

-تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية بشكل دقيق لكل معيار وفق ما ينص عليه القانون نحصل على جودة في التقارير وكذلك جودة في مخرجات التدقيق؛

-جودة تقارير محافظي الحسابات بعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمنح ثقة لمستخدمي الكشوفات المالية.

**التوصيات والاقتراحات:**

-تعزيز التدريب والتطوير لفريق التدقيق المحاسبي؛

-تحسين استخدام التكنولوجيا في عمليات التدقيق؛

-تعزيز التواصل والتعاون بين محافظي الحسابات والإدارة العليا في المؤسسة.

**آفاق الدراسة:**

-واقع مهنة التدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الجزائرية؛

-انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي؛

-التزامات محافظ الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق المحلية.

# المراجع

## 1- المراجع باللغة العربية:

### أولا: الكتب:


- تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
- جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011.
- عبيد سعد شريم ولطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
- محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.


### ثانيا: البحوث الجامعية


- بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2018.
- حفيرة مركب، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق.
- رفيف خديجة، مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2018.

- سالم محمد عبود وآخرون، إجراءات التدقيق للمدقق الخارجي في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، بغداد، 2016.
- سامي بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المحاسبي في الجزائر، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2015.
- سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الافصاح المحاسبي، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015، 2014.
- سعيدي عبد المجيد، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر 2016.
- سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017.
- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دكتوراه علوم اقتصادية، غير منشورة، سطيف1، 2012.


**ثالثا: المجلات العلمية والمقالات**


- الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
- برقي كريم، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مقال 2018.
- شراد صابر، مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من فعالية التدقيق، مقال 2021.
- عماد مرجانة، معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مقال2017.

- فوزي الحاج أحمد، محمد بشير مركان، معايير التدقيق المحلية مرجع تنظيمي ومهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مقال 2020.
- لياس قلاب دبيح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر، مقال 2021.
- نور الهدى بهلولي،دور محافظ الحسابات في كشف الممارسة الابداعية على قائمة المركز المالي الصفي للشركات الجزائرية ،مجلة الاستراتيجية و التمنية ، اجلد 10 ، العدد 10 ، جامعة برج بوعريريج ،2019.


**رابعا: المؤتمرات والملتقيات**


- براق محمد قمان عمر، مداخلة: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، ورقلة، 29،30 نوفمبر 2011.
- حميداتو صالح، بوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-05-2013.
- خليفة أحمد، حسين منال، مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14، ديسمبر 2011.
- سيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق و مهنة التدقيق، ملتقى دولي.
- عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2001.
- محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايير المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري

(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

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

**خامسا: القرارات، القوانين، المراسيم**

- الجريدة الرسمية 27 الصادرة في 27 أفريل 1993، المادة 715 مكرر من المرسوم التشريعي 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 59/75.
- الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة في 01-05-1991.
- الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 2002/04/14.
- الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 24 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات العتمد.
- الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11مايو 2010، المادة 40 من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008/11/16.
- الجريدة الرسمية رقم 63، المؤرخة في 2008/11/16.

- الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 مايو 2010، المادة 7 من المرسوم التنفيذي11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11مايو 2010، المادة 5 من المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية رقم42، الصادرة في 11 مايو 2010، المادة 30 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 44، المؤرخة في 04-06-2006.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43، المؤرخة في 01-03-1980.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، المؤرخة في 30-12-1969.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 لسنة 2010.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 1980/03/04.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 يتعلق بالمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 45 المؤرخ في 07-07-2010.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد 42 المادة 22.
- الجريدة الرسمية للجمهورية، القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد 70 المؤرخ في 1993/04/27.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعة بيرتي، 2007، الجزائر.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التجارة، القانون التجاري الجزائري، 2007، المادة 715 مكرر 14.
- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط مقاييس المحاسبة، الجزائر، 1998.
- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة.


### سادسا: المواقع الالكترونية


- www.Ccompte.org.dz


## 2- المراجع باللغة الأجنبية:


- AZOUNE BESMA, MOUHOUB MALIKA, les facteurs déterminants de la qualite d aud legal en Algerie.
- DAVID CARASSUS, DENIS CORMIER, Normes et pratiques de laudit externe legal en matiere de prevention et de detection de la fraude 2020.
- Faiz saidj, méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditiée par le laboratoire de l'économie numérique en Algerie, université de khemis miliana, Algerie, N11, Vol 02, 2014.
- OMAR ALI-ABDESSAMED, Requirements for improving the extrenal audit quality in algeria 2015.
- Robert Castelle. Le commissaire aux comptes.Ed Economica paris France 1987.
- Tandon,B.N « Ahandbook of Practical Auditing » S.Chand& Company Ltd ,14th Edition, 2009.

# الملاحـق

# الملحق رقم 01


**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة قاصدي مرباح –ورقلة-**

**كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم المالية والمحاسبية**

**تخصص: محاسبة وتدقيق**


## استمـارة استبيـــان

السلام عليكم ورحمة الله وتعالى وبركاته

السادة المحترمين: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور، وذلك في اطار تحضير لمذكرة التخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان:

**" مساهمة معايير المراجعة المحلية (NAA) في تحسين أداء محافظي الحسابات "**

وبغرض هذه الدراسة نرجو من سيادتكم تقديم يد المساعدة لنا من خلال الاجابة على هذه الاستمارة

لكم منا جزيل الشكر والاحترام


**اعداد الطلبة:**

- أوكيلي أيمن
- حميدي عائشة

**اشراف الدكتور:**

د/ عمر الفاروق زرقون


**السنة الجامعية: 2023/2022**

**الرجاء إفادتنا بالإجابة عن الأسئلة الموالية بوضع علامة ( X) أمام الخانة التي تراها مناسبة.**

**أولا: معلومات شخصية عن عينة الدراسة:**

| | |
|---|---|
| **01-المؤهل العلمي** | **ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐** |
| **02-المهنة** | **محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ محاسب معتمد ☐** |
| **03-الخبرة المهنية** | **أقل من 5 سنوات ☐ بين 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐** |

**ثانيا: محاور الدراسة:**

**المحور الأول: معايير المراجعة الجزائرية NAA.**

| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | سعت الجزائر لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال إصدار معايير تدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق . | | | | | |
| 02 | عدم التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، من قبل الجهات الوصية في الجزائر. | | | | | |
| 03 | انعدام أو قلة تنظيم ندوات وملتقيات للتعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق المحلية الصادرة من طرف الجهات المختصة. | | | | | |
| 04 | لا تستدعي الحاجة إلى إصدار معايير محلية في ظل وجود معايير دولية. | | | | | |
| 05 | إصدار معايير التدقيق الجزائرية يساعد في تأهيل المدققين الجزائريين للعمل الدولي. | | | | | |
| 06 | مواكبة الجزائر في إصدار معايير محلية مستوحاة من المعايير الدولية والتطورات الحاصلة عليها يساعد المؤسسات الجزائرية في الولوج إلى عالم البورصات. | | | | | |
| 07 | هناك تطابق كبير بين المعايير المحلية والمعايير الدولية للتدقيق في | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | إعداد التقرير. | | | | | |
| **08** | إصدار معايير وطنية للتدقيق يجعل عمل المدقق أكثر دقة ومصداقية. | | | | | |

**المحور الثاني: أداء محافظي الحسابات.**

| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **01** | حرية محافظ الحسابات في تحديد الأتعاب بينه وبين العميل تؤثر على جودة الخدمات. | | | | | |
| **02** | تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. | | | | | |
| **03** | يحرص محافظ الحسابات على تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية ( مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف ). | | | | | |
| **04** | لا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية أثناء القيام بمهامه. | | | | | |
| **05** | قلة ثقافة تبادل التجارب والخبرات بين محافظي الحسابات. | | | | | |
| **06** | محافظ الحسابات في الجزائر مؤهل علميا وعمليا. | | | | | |
| **07** | محافظ الحسابات يعتمد على الإجراءات التحليلية من أجل جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 08 | تقل مصداقية المعلومة في حال تحيز محافظ الحسابات إلى أحد الأطراف. | | | | | |

**المحور الثالث: أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات.**

| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | أصدرت معايير التدقيق الجزائرية تكميلا للقانون 10-01 وسد الثغرات الموجودة فيه. | | | | | |
| 02 | تعتبر معايير التدقيق الجزائرية الحل الأنسب والأمثل للارتقاء وتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر. | | | | | |
| 03 | التقارير المستندة على المعايير الجزائرية للتدقيق أكثر قبول واستجابة لاحتياجات الأطراف ذات العلاقة. | | | | | |
| 04 | الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من الجهات الوصية يحسن من جودة التدقيق من خلال الفجوة بين توقعات الزبائن ومخرجات عملية التدقيق، ويزيد من فرص اكتشاف الأخطاء والاختلالات. | | | | | |
| 05 | معيار التدقيق الجزائري رقم 230 يساهم في التحسين من جودة التقرير من خلال منهجية التعامل مع وثائق التدقيق وفقا للإجراءات القانونية. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **06** | يساهم المعيار الجزائري للتدقيق 560 في التحسين من جودة التقرير من خلال تحديد التزامات محافظ الحسابات اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات. | | | | | |
| **07** | الاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 يساهم في التحسين من جودة التقرير من حيث الاستغلال الأمثل لأعمال الخبير دون حدود. | | | | | |
| **08** | يحسن معيار التدقيق الجزائري رقم 700 من جودة التقرير لتوضيح جميع الأدلة والبراهين. | | | | | |

## الملحق رقم 02

**جدول الاستاذة المحكمين للاستبيان**

| |
|---|
| **الاستاذ زرقون عمر الفاروق** |
| **الاستاذ حجاج محمد** |
| **الاستاذ كسكس مسسعود** |

**معامل آلفا كرونباخ**

**Reliability Statistics**

| N of Items | Cronbach's Alpha |
|---|---|
| 24 | .764 |

## الملحق رقم 03

# مقاييس الإحصاء الوصفي

| المؤهل العلمي | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | ليسانس | 6 | 24,0 | 24,0 | 24,0 |
| | ماستر | 10 | 40,0 | 40,0 | 64,0 |
| | ماجستير | 4 | 16,0 | 16,0 | 80,0 |
| | دكتوراه | 5 | 20,0 | 20,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| المهنة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | محافظ حسابات | 16 | 64,0 | 64,0 | 64,0 |
| | خبير محاسبي | 4 | 16,0 | 16,0 | 80,0 |
| | محاسب معتمد | 5 | 20,0 | 20,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| الخبرة المهنية | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | أقل من 5 سنوات | 7 | 28,0 | 28,0 | 28,0 |
| | من 5 إلى 10 سنوات | 6 | 24,0 | 24,0 | 52,0 |
| | أكثر من 10 سنوات | 12 | 48,0 | 48,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

## الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| سعت الجزائر لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال إصدار معايير تدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق | 25 | 1 | 5 | 3,28 | 0,980 |
| عدم التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، من قبل الجهات الوصية في الجزائر | 25 | 1 | 5 | 2,84 | 1,214 |
| انعدام أو قلة تنظيم ندوات وملتقيات للتعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق المحلية الصادرة من طرف الجهات المختصة | 25 | 1 | 5 | 3,56 | 1,003 |
| لا تستدعي الحاجة إلى إصدار معايير محلية في ظل وجود معايير دولية | 25 | 1 | 5 | 2,92 | 1,441 |
| إصدار معايير التدقيق الجزائرية يساعد في تأهيل المدققين الجزائريين للعمل الدولي | 25 | 2 | 5 | 3,76 | 1,012 |
| الجزائر في إصدار معايير محلية مستوحاة من المعايير الدولية والتطورات الحاصلة عليها يساعد المؤسسات الجزائرية في الولوج إلى عالم البورصات | 25 | 2 | 5 | 3,76 | ,970 |
| هناك تطابق كبير بين المعايير المحلية والمعايير الدولية للتدقيق في إعداد التقرير | 25 | 1 | 5 | 3,04 | 1,207 |
| إصدار معايير وطنية للتدقيق يجعل عمل المدقق أكثر دقة ومصداقية | 25 | 2 | 5 | 3,92 | ,812 |
| N valide (liste) | 25 | | | | |

## التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول

| سعت الجزائر لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال إصدار معايير تدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 16,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | محايد | 12 | 48,0 | 48,0 | 64,0 |
| | موافق | 6 | 24,0 | 24,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| عدم التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق، من قبل الجهات الوصية في الجزائر | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 4 | 16,0 | 16,0 | 16,0 |
| | غير موافق | 6 | 24,0 | 24,0 | 40,0 |
| | محايد | 7 | 28,0 | 28,0 | 68,0 |
| | موافق | 6 | 24,0 | 24,0 | 92,0 |
| | موافق بشدة | 2 | 8,0 | 8,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| انعدام أو قلة تنظيم ندوات وملتقيات للتعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق المحلية الصادرة من طرف الجهات المختصة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 16,0 |
| | محايد | 5 | 20,0 | 20,0 | 36,0 |
| | موافق | 13 | 52,0 | 52,0 | 88,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| لا تستدعي الحاجة إلى إصدار معايير محلية في ظل وجود معايير دولية | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 6 | 24,0 | 24,0 | 24,0 |
| | غير موافق | 5 | 20,0 | 20,0 | 44,0 |
| | محايد | 2 | 8,0 | 8,0 | 52,0 |
| | موافق | 9 | 36,0 | 36,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| إصدار معايير التدقيق الجزائرية يساعد في تأهيل المدققين الجزائريين للعمل الدولي | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 4 | 16,0 | 16,0 | 16,0 |
| | محايد | 4 | 16,0 | 16,0 | 32,0 |
| | موافق | 11 | 44,0 | 44,0 | 76,0 |
| | موافق بشدة | 6 | 24,0 | 24,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| مواكبة الجزائر في إصدار معايير محلية مستوحاة من المعايير الدولية والتطورات الحاصلة عليها يساعد المؤسسات الجزائرية في الولوج إلى عالم البورصات | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |
| | محايد | 6 | 24,0 | 24,0 | 36,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | موافق | 10 | 40,0 | 40,0 | 76,0 |
| | موافق بشدة | 6 | 24,0 | 24,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| هناك تطابق كبير بين المعايير المحلية والمعايير الدولية للتدقيق في إعداد التقرير | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |
| | غير موافق | 5 | 20,0 | 20,0 | 32,0 |
| | محايد | 8 | 32,0 | 32,0 | 64,0 |
| | موافق | 6 | 24,0 | 24,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| إصدار معايير وطنية للتدقيق يجعل عمل المدقق أكثر دقة ومصداقية | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | محايد | 3 | 12,0 | 12,0 | 20,0 |
| | موافق | 15 | 60,0 | 60,0 | 80,0 |
| | موافق بشدة | 5 | 20,0 | 20,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

## الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| حرية محافظ الحسابات في تحديد الأتعاب بينه وبين العميل تؤثر على جودة الخدمات | 25 | 2 | 5 | 3,92 | ,812 |
| تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة | 25 | 1 | 5 | 3,84 | 1,068 |
| يحرص محافظ الحسابات على تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف( | 25 | 1 | 5 | 3,64 | 1,150 |
| لا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية أثناء القيام بمهامه | 25 | 1 | 5 | 2,48 | 1,295 |
| قلة ثقافة تبادل التجارب والخبرات بين محافظي الحسابات | 25 | 1 | 5 | 3,84 | 1,068 |
| محافظ الحسابات في الجزائر مؤهل علميا وعمليا | 25 | 2 | 5 | 3,68 | ,802 |
| محافظ الحسابات يعتمد على الإجراءات التحليلية من أجل جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات | 25 | 2 | 5 | 3,64 | ,860 |
| تقل مصداقية المعلومة في حال تحيز محافظ الحسابات إلى أحد الأطراف | 25 | 1 | 5 | 3,76 | 1,165 |
| N valide (liste) | 25 | | | | |

## التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني

| حرية محافظ الحسابات في تحديد الأتعاب بينه وبين العميل تؤثر على جودة الخدمات | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | محايد | 6 | 24,0 | 24,0 | 28,0 |
| | موافق | 12 | 48,0 | 48,0 | 76,0 |
| | موافق بشدة | 6 | 24,0 | 24,0 | 100,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 12,0 |
| | محايد | 4 | 16,0 | 16,0 | 28,0 |
| | موافق | 11 | 44,0 | 44,0 | 72,0 |
| | موافق بشدة | 7 | 28,0 | 28,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| يحرص محافظ الحسابات على تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 16,0 |
| | محايد | 4 | 16,0 | 16,0 | 32,0 |
| | موافق | 12 | 48,0 | 48,0 | 80,0 |
| | موافق بشدة | 5 | 20,0 | 20,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| لا يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية أثناء القيام بمهامه | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق بشدة | 7 | 28,0 | 28,0 | 28,0 |
| | غير موافق | 7 | 28,0 | 28,0 | 56,0 |
| | محايد | 5 | 20,0 | 20,0 | 76,0 |
| | موافق | 4 | 16,0 | 16,0 | 92,0 |
| | موافق بشدة | 2 | 8,0 | 8,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| قلة ثقافة تبادل التجارب والخبرات بين محافظي الحسابات | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 1 | 4,0 | 4,0 | 8,0 |
| | محايد | 7 | 28,0 | 28,0 | 36,0 |
| | موافق | 8 | 32,0 | 32,0 | 68,0 |
| | موافق بشدة | 8 | 32,0 | 32,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| محافظ الحسابات في الجزائر مؤهل علميا وعمليا | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | محايد | 7 | 28,0 | 28,0 | 36,0 |
| | موافق | 13 | 52,0 | 52,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| محافظ الحسابات يعتمد على الإجراءات التحليلية من أجل جمع أكبر قدر من أدلة الإثبات | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |
| | محايد | 6 | 24,0 | 24,0 | 36,0 |
| | موافق | 13 | 52,0 | 52,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| تقل مصداقية المعلومة في حال تحيز محافظ الحسابات إلى أحد الأطراف | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 16,0 |
| | محايد | 5 | 20,0 | 20,0 | 36,0 |
| | موافق | 8 | 32,0 | 32,0 | 68,0 |
| | موافق بشدة | 8 | 32,0 | 32,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثالث**

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| أصدرت معايير التدقيق الجزائرية تكميلا للقانون10-01 وسد الثغرات الموجودة فيه | 25 | 1 | 5 | 3,32 | 1,030 |
| تعتبر معايير التدقيق الجزائرية الحل الأنسب والأمثل للارتقاء وتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر | 25 | 2 | 5 | 3,68 | ,802 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| التقارير المستندة على المعايير الجزائرية للتدقيق أكثر قبول واستجابة لاحتياجات الأطراف ذات العلاقة | 25 | 2 | 5 | 3,60 | ,816 |
| الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من الجهات الوصية يحسن من جودة التدقيق من خلال الفجوة بين توقعات الزبائن ومخرجات عملية التدقيق، | 25 | 1 | 5 | 3,76 | 1,091 |
| معيار التدقيق الجزائري رقم 230 يساهم في التحسين من جودة التقرير من خلال منهجية التعامل مع وثائق التدقيق وفقا للإجراءات القانونية | 25 | 2 | 5 | 4,04 | ,978 |
| يساهم المعيار الجزائري للتدقيق 560 في التحسين من جودة التقرير من خلال تحديد التزامات محافظ الحسابات اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات | 25 | 2 | 5 | 4,04 | ,978 |
| الاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 يساهم في التحسين من جودة التقرير من حيث الاستغلال الأمثل لأعمال الخبير دون حدود | 25 | 1 | 5 | 3,52 | 1,262 |
| يحسن معيار التدقيق الجزائري رقم 700 من جودة التقرير لتوضيح جميع الأدلة والبراهين | 25 | 1 | 5 | 3,88 | 1,236 |
| N valide (liste) | 25 | | | | |

## التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث

| أصدرت معايير التدقيق الجزائرية تكميلا للقانون 10-01 وسد الثغرات الموجودة فيه | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 1 | 4,0 | 4,0 | 4,0 |
| | غير موافق | 4 | 16,0 | 16,0 | 20,0 |
| | محايد | 9 | 36,0 | 36,0 | 56,0 |
| | موافق | 8 | 32,0 | 32,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**تعتبر معايير التدقيق الجزائرية الحل الأنسب والأمثل للارتقاء وتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | محايد | 7 | 28,0 | 28,0 | 36,0 |
| | موافق | 13 | 52,0 | 52,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**التقارير المستندة على المعايير الجزائرية للتدقيق أكثر قبول واستجابة لاحتياجات الأطراف ذات العلاقة**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | محايد | 9 | 36,0 | 36,0 | 44,0 |
| | موافق | 11 | 44,0 | 44,0 | 88,0 |
| | موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من الجهات الوصية يحسن من جودة التدقيق من خلال الفجوة بين توقعات الزبائن ومخرجات عملية التدقيق،**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق بشدة | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | غير موافق | 1 | 4,0 | 4,0 | 12,0 |
| | محايد | 3 | 12,0 | 12,0 | 24,0 |
| | موافق | 14 | 56,0 | 56,0 | 80,0 |
| | موافق بشدة | 5 | 20,0 | 20,0 | 100,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**معيار التدقيق الجزائري رقم 230 يساهم في التحسين من جودة التقرير من خلال منهجية التعامل مع وثائق التدقيق وفقا للإجراءات القانونية**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |
| | محايد | 2 | 8,0 | 8,0 | 20,0 |
| | موافق | 11 | 44,0 | 44,0 | 64,0 |
| | موافق بشدة | 9 | 36,0 | 36,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**يساهم المعيار الجزائري للتدقيق 560 في التحسين من جودة التقرير من خلال تحديد التزامات محافظ الحسابات اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |
| | محايد | 2 | 8,0 | 8,0 | 20,0 |
| | موافق | 11 | 44,0 | 44,0 | 64,0 |
| | موافق بشدة | 9 | 36,0 | 36,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**الاعتماد على المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 يساهم في التحسين من جودة التقرير من حيث الاستغلال الأمثل لأعمال الخبير دون حدود**

| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|---|---|---|---|---|---|
| Valide | غير موافق بشدة | 3 | 12,0 | 12,0 | 12,0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | غير موافق | 3 | 12,0 | 12,0 | 24,0 |
| | محايد | 1 | 4,0 | 4,0 | 28,0 |
| | موافق | 14 | 56,0 | 56,0 | 84,0 |
| | موافق بشدة | 4 | 16,0 | 16,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

| يحسن معيار التدقيق الجزائري رقم 700 من جودة التقرير لتوضيح جميع الأدلة والبراهين | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
| Valide | غير موافق بشدة | 2 | 8,0 | 8,0 | 8,0 |
| | غير موافق | 2 | 8,0 | 8,0 | 16,0 |
| | محايد | 2 | 8,0 | 8,0 | 24,0 |
| | موافق | 10 | 40,0 | 40,0 | 64,0 |
| | موافق بشدة | 9 | 36,0 | 36,0 | 100,0 |
| | Total | 25 | 100,0 | 100,0 | |

**الإحصاءات الوصفية للمحاور**

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| معايير المراجعة الجزائريةNAA | 25 | 2,50 | 4,00 | 3,3850 | ,46058 |
| أداء محافظي الحسابات | 25 | 2,88 | 4,75 | 3,6000 | ,46910 |
| أهمية تطبيق المعايير المحليةNAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات. | 25 | 2,00 | 5,00 | 3,7300 | ,71959 |
| N valide (liste) | 25 | | | | |

## الملحق رقم 04

## مصفوفة الارتباطات بين المحاور

| Corrélations | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | معايير المراجعة الجزائريةNAA | أداء محافظي الحسابات | أهمية تطبيق المعايير المحلية NAA ومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات. |
| معايير المراجعة الجزائريةNAA | Corrélation de Pearson | 1 | 0,191 | 0,337 |
| | Sig. (bilatérale) | | 0,360 | 0,100 |
| | N | 25 | 25 | 25 |
| أداء محافظي الحسابات | Corrélation de Pearson | 0,191 | 1 | 0,461* |
| | Sig. (bilatérale) | 0,360 | | 0,020 |
| | N | 25 | 25 | 25 |
| أهمية تطبيق المعايير المحلية NAAومدى مساهمتها في تحسين أداء محافظي الحسابات. | Corrélation de Pearson | 0,337 | 0,461* | 1 |
| | Sig. (bilatérale) | 0,100 | 0,020 | |
| | N | 25 | 25 | 25 |
| *. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral). | | | | |

# الفهرس

## الفهرس

الإهداء..... ...
شكر وعرفان.....
الملخص.....I...
قائمة المحتويات.....II.....
قائمة الجداول.....III.....
قائمة الاشكال.....IV.....
قائمة الملاحق..... IV
مقدمة.....أ.....

الفصل الاول : الاطار النظري للدراسة

تمهيد.....02.....
المبحث الاول: معايير التدقيق الجزائرية.....03.....
المطلب الاول: نشأة معايير التدقيق الجزائرية.....03..
الفرع الأول: الفترة ما بين 1969-1980..... 03
الفرع الثاني: الفترة ما بين 1980-1988..... 04
الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988-1991..... 05
الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010..... 05
المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر .....07
الفرع الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر..... 07
الفرع الثاني: اللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر..... 11
المطلب الثالث: اصدارات معايير التدقيق الجزائرية.....13.
الفرع الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية..... 14

الفرع الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية..... 15
الفرع الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية..... 16
الفرع الرابع: الإصدار الرابع والأخير لمعايير التدقيق الجزائرية..... 18
المبحث الثاني: الاطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر .....19
المطلب الاول: تطور مهنة محافظ الحسابات وتعريف محافظ الحسابات .....19
الفرع الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات..... 19
الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات..... 26
المطلب الثاني: الحقوق والواجبات..... 27
الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات..... 27
الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات..... 28
المطلب الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات..... 29
الفرع الأول: مسؤولية محافظ الحسابات..... 29
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات..... 33
المطلب الرابع: أثر معايير المراجعة المحلية في تحسين مهنة محافظي الحسابات .38
المبحث الثالث: مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة..... 43
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية..... 43
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية..... 49
المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.....50
الفرع الأول: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية..... 50
الفرع الثاني: ما يميز هذه الدراسة..... 51
خلاصة الفصل..... 52

**الفصل الثاني: الاطار التطبيقي للدراسة**

تمهيد..... ..... 54
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدة في الدراسة..... 55
المطلب الأول: طرق الدراسة..... 55
الفرع الأول: منهج الدراسة..... 55
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة..... 56
المطلب الثاني: أدوات الدراسة..... 57
الفرع الأول: أدوات الدراسة..... 57
الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية..... 59
المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها..... 60
المطلب الأول: نتائج الدراسة..... 60
الفرع الأول: عرض النتائج..... 60
الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي..... 64
الفرع الثالث: مصفوفة الارتباط بين المحاور..... 67
المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة..... 68
الفرع الأول: تحليل المتوسطات الحسابية والإنحراف المعياري..... 68
الفرع الثاني: تحليل مصفوفة الارتباط بين المحاور الثلاثة..... 69
خلاصة الفصل ..... .... 71
الخاتمة ..... 73
قائمة المراجع..... 76
الملاحق..... 83
الفهرس..... 104