

جامعة أحمد دراية-أدرار-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
ميدان علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية
قسم : علوم التسيير
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة إستبيان)

إشراف الأستاذ:
أ. أحمد عكاشة عزيزي

من إعداد الطالب:
❖ سعدي عبد المجيد

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة أدرار	د. حروشي جلول
مشرفا	جامعة أدرار	أ. أحمد عكاشة عزيزي
مناقشا	جامعة أدرار	د. المومن عبد الكريم

الموسم الجامعي 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا ان هدانا الله

الشكر الأول للذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم الله والحمد له كثيراً على إعانتة
لنا لانجاز عدا العمل والذي نتمنى ان يكون نقطة مضيئة تنير سبيل من يستعين بها.
الصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم،

- نتقدم بالشكر الجزيل لكل من قدم لنا يد المساعدة لانجاز هذا العمل وخصوصا
الاستاذ المشرف

- كما نتوجه بالشكر العميق الى السادة محاضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
الدين ساعدونا في الدراسة التطبيقية.

كما نتوجه بأسمى معاني الشكر والتقدير للأسرة التعليمية بجميع مراحلها من
المدرسة الابتدائية إلى الجامعة .

ونشكر كل اساتدتنا الكرام بالقسم علوم التسيير وكل من ساعدنا من قريب
او من بعيد في انجاز هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر لكل الأصدقاء والزلاء ولكل من وهب نفسه لخدمة العلم
والمعرفة.

لكل هؤلاء جميعا اهدي هذا العمل المتواضع.

عيد المجيد

اهداء

إلى الوالدين الكريمين أبي وأمي

أطال الله في عمرهما

إلى أخواني وأخواتي

إلى زوجتي وأبنائي محمد ياسين و شعيب

إلى كل عائلة سعدي صغيرا وكبيراً

إلى كل الأهل والأقارب

إلى جميع الأصدقاء والزلاء

إلى جميع طلبة ماستر تخصص تدقيق

إلى كل من لنا مكانة في قلوبهم.

نتمنى أن يكون هذا العمل بادرة خير

و ثمرة يقطفها كل محب للمعرفة.

عبد المجيد

قائمة المحتويات

34-33	المطلب الثالث: مكاتب التدقيق الدولية.
35	المبحث الثاني: الإطار الفكري لمعايير التدقيق الدولية
35	المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية
39-36	المطلب الثاني: نطاق وأهمية معايير التدقيق
41-39	المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية
42	المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمعايير التدقيق الدولية
44-42	المطلب الأول: معايير التدقيق العامة
44-46	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
48-47	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
49	المبحث الثالث: العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومهنة التدقيق
50-49	المطلب الأول: أوجه التشابه لمهمة التدقيق بين التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية
51-50	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف لمهمة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية
52	خاتمة الفصل الثاني
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
55	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
55	المطلب الأول: متغيرات وعينة الدراسة
57-55	المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصداقيته.
62-57	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.
63	المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

قائمة المحتويات

63	المطلب الأول : ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية
65	المطلب الثاني: أثر معايير التدقيق الدولية على أداء مهنة التدقيق
70-67	المطلب الثالث : إصلاح مهنة التدقيق وتكييفها مع المعايير الدولية في الجزائر
71	خلاصة:
76-73	خاتمة عامة
	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

فَإِنَّهُمُ الْجَبَابِلُ

الصفحة	عنوان الجداول	رقم الجدول
41-39	معايير التدقيق الدولية لسنة 2010.	1-2
56	يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها.	1-3
56	توزيع معامل ألفا كرومباخ.	2-3
56	الإحصائيات الخاصة بالاستثمارات الاستبيان	3-3
57	الإحصائيات الخاصة بخاصية الجنس	3-4
58	الإحصائيات الخاصة بخاصية العمر	4-3
59	يوضح خاصية المؤهل	5-3
60	الإحصائيات الخاصة بخاصية الوظيفة	6-3
61	الإحصائيات الخاصة بالخبرة المهنية	7-3
63	يوضح آراء المهنيين حول ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية	8-3
65	نتائج الاستبيان المتعلقة بآراء المهنيين حول اثر معايير التدقيق الدولية على أداء المهنة	9-3
67	أصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	10-3)
68	دواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	11-3
68	دواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	12-3
69	دور معايير التدقيق والمحاسبة الدولية	13-3
69	اثر معايير التدقيق على إصلاح المهنة	14-3
70	دور الإصلاح المحاسبي في جلب الاستثمارات	15-3
70	منح الاعتماد للمهنة	16-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
58	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	1-3
59	توزيع أفراد العينة حسب خاصية العمر	2-3
59	توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل	3-3
60	توزيع أفراد العينة حسب خاصية الوظيفة	4-3
61	توزيع العينة حسب خاصية الخبرة	5-3
67	اصلاح مهنة التدقيق	6-3
68	دواعي اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر	7-3
68	استراتيجية إصلاح مهنة التدقيق	8-3
69	دور معايير التدقيق والمحاسبة الدولية	9-3
69	اثر معايير التدقيق على إصلاح المهنة	10-3
70	دور الإصلاح المحاسبي في جلب الاستثمارات	11-3
70	منح الاعتماد للمهنة	12-3

مقدمة عامة

مقدمة:

المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق والتي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، تبنتها العديد من الدول لتسهيل عمل المدققين وتعميم الاستفادة من تقاريرهم والجزائر من إحدى الدول التي تسعى لتكييف مهنة التدقيق مع ما تنص عليه المعايير الدولية، فبعد الإصلاحات التي قامت بها على مستوى المحاسبة وتبني النظام المحاسبي المالي سعت إلى تنظيم مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، ومحافظ الحسابات، إضافة إلى المراسيم التي تشرح هذا القانون بهدف تحقيق التوافق مع ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق.

ورغم سعي الجزائر إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية، إلا أن مزاولة مهنة التدقيق بقيت تشهد قصور، ولهذا تتمحور إشكالية الدراسة على الآتي:

إلى أي مدى تمكنت الجزائر من إصلاح مهنة التدقيق للتكيف مع المعايير الدولية؟

وللإلمام بالموضوع طرحنا التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو واقع تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؟

- ما هي معايير التدقيق الدولية؟

- هل إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر تساهم في تكييفها مع المعايير الدولية؟

الفرضيات:

للإجابة عن التساؤلات تم طرح الفرضيات التالية:

- ممارسة مهنة محافظ الحسابات تتم وفق ما تنص عليه التشريعات الوطنية.

- تتبنى معايير المراجعة الدولية يحسن من أداء مهنة المراجعة.

- محاولة إصلاح مهنة التدقيق دون الاستناد لمعايير التدقيق قد يحد من فعالية هذا

الإصلاح.

أهداف البحث:

تناولت الدراسة مهنة محافظ الحسابات والتطور التاريخي لها. كما توضح محتوى معايير المراجعة الدولية التي تطبق أثناء القيام بمهمة المراجعة القانونية للحسابات والقوائم المالية. والهدف الأساسي هو بيان مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

دوافع اختيار الموضوع:

- ✓ كون الموضوع له علاقة مباشرة بمجال تخصص التدقيق .
- ✓ تزايد الاهتمام المحلي والدولي بمعايير المراجعة والتدقيق، بفعل العولمة.
- ✓ التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي
- ✓ الرغبة الشخصية في معالجة الموضوع .

مجال الدراسة:

المجال المكاني: سوف تكون الدراسة الميدانية عبارة عن استبيانات موجهة إلى المجتمع المكون من مجموعة من محافظي الحسابات و خبراء في المحاسبة وأساتذة في المحاسبة و إطارات مالية لدى المؤسسات في كل من ولاية أدرار و بشار.

المجال الزماني: لقد أخذت عينة الدراسة للمجتمع المذكور في الفترة الممتدة من 2017/02/01 إلى غاية 2017/03/10.

المنهج المتبع: المنهج الوصفي بالنسبة لعرض المراحل التي مرت بها المهنة و صدور معايير المراجعة الدولية. وتحليلي بالنسبة لتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية .

هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول حيث أهتم الفصل الأول بعموميات حول واقع تنظيم وممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ، والفصل الثاني خصص لمعايير التدقيق الدولية أما الفصل الثالث فقد أحتوى على الدراسة الميدانية تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث ، ثم عرض للنتائج التي

توصلنا إليها وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأيناها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها.

الدراسات السابقة:

هناك الكثير من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق نذكر منها:

- عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2009 أهم ما توصل إليه الباحث في هذه الدراسة هو أن معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تقرب الممارسات الدولية و تشجع الاستثمارات الأجنبية.
- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر). مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية 2008 اكتفى الباحث بدراسة مقارنة بين الجانب النظري للمراجعة ومعايير المراجعة الدولية والمعايير العامة.

صعوبات الدراسة:

من بين المصاعب التي واجهناها في هذه الدراسة ما يلي:

- ✓ ندرة المراجع وقلّة الدراسات السابقة خاصة فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية.
- ✓ عدم توفر قاعدة بيانات خاصة بممارسة مهنة محافظ الحسابات والتي من شأنها تسهيل عملية الحصول على المعلومات.
- ✓ نقص الاهتمام من طرف المهنيين بمثل هذه البحوث ناهيك عن اللامبالاة في الإجابة عن الاستبيان.

الفصل الأول

تمهيد:

إن مهنة التدقيق كغيرها من المهن كالطب والهندسة لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات سواء النامية أو المتطورة، وذلك للدور الهام والمميز للمهنة في تنمية وتطوير الاقتصادات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرارات من قبل الكثير من مستخدمي المعلومات. كما أن تنظيم مهنة التدقيق على مستوى العالم مر بعمليات تقييم وتطوير تتناسب مع تطور المهنة نفسها وتطور العلوم والمهن الأخرى المرتبطة بها وكذلك تطور حاجات الفئات الذين تخدمهم مهنة التدقيق.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل التحدث على النقاط التالية:

المبحث الأول: عموميات حول مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الثالث: إصلاح مهنة التدقيق في ظل القانون 01.10

المبحث الأول: الإطار العام حول مهنة التدقيق في الجزائر

سنشير في هذا المبحث إلى التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر بحيث عرفت مهنة التدقيق في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الاقتصادية التي عرفتھا الجزائر من خلال الانتقال من النظام الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق والإصلاحات الناجمة عنه، ولهذا فمن خلال هذا المبحث سنعرض أهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر من الاستقلال إلى غاية سنة 2011، كما سنتناول الهيئات المشرف على التدقيق في الجزائر وأخير سنتطرق إلى مهنة محافظة الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر

مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بستة مراحل نوجزھا فيما يلي¹ :

1. قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2. غداة الاستقلال: تميزت مهنة المحاسبة والتدقيق بوجود فراغ كبير على مستوى التنظيم والتسريح أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقية أيفيان والقانون الأساسي.

3. المرحلة ما بين 1971-1991: عرفت هدة المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، حيث كان من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة، كما شهدت إنشاء المفضوية العامة للمالية المكلفة بتدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، وما يميز هذه المرحلة احتكار الدولة لمهنة التدقيق على الساحة العملية.

¹ شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، {على الخط} جامعة سطيف 1، متاح على "www.pdfactory.com"، أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24، ص 114.

4. **المرحلة ما بين 1992-2001**: عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث يتم انتخابه من طرف المهنيين في المجالات الثلاثة (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للتدقيق في الجزائر.
5. **ابتداء من سنة 2002-2010** جوان: تميزت هذه المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الإضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة وإعادة إخضاعها لوزارة المالية بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
6. **من جوان 2010 إلى يومنا هذا**: تميزت هذه المرحلة بإعادة إخضاع تنظيم ممارسة هذه المهنة لوصاية وزارة المالية وذلك بتفكيك المصرف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتكليف المجلس الوطني للمحاسبة بمتابعة المهنة
- المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر**
- وتتمثل في الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون رقم 10-01 لسنة 2010 والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التي أنشأت بموجب القانون 91-08 وتمثل هذه الهيئات في :
1. **المجلس الوطني للمحاسبة**: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكن الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه

بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهتم أشغاله¹.
وقد خولت لهذا المجلس عدة صلاحيات تدور حول مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي، حيث كان المجلس بعيداً عن كل ما يتعلق بمهنة التدقيق، ولكن بصدور القانون رقم 01-10 الذي ينظم المهن الثلاث فقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة والتي كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين وسنتطرق لهذه المهام لاحقاً.

أ.تشكيلية المجلس الوطني للمحاسبة: يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة تابعاً لسلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه هذا الأخير أو ممثله ويتشكل من أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن المحاسبية وهم كما يلي²:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة،
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة،
- رئيس المفتشية العامة للمالية،
- المدير العام للضرائب،

¹ المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخ في 25/09/96 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 56، المادة 02 ص 7.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلية المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 07، المؤرخة في 2011، المادة 02، ص 22.

- المدير المكلف بالتدقيق المحاسبي لدى وزارة المالية،
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر،
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ب. مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المحاسبة:** يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المحاسبة المهام التالية¹:
- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية،
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج وتحسين مستوى المهنيين،
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي،
 - متابعة وضمان تحسني العناية المهنية،
 - إجراء دراسات في المحاسبة والبياديين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها،
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تطوي دعائم بيأغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين،
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المحاسبين.
- ج. اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة :** منح القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصنف الوطني للخبراء ومحافظي الحسابات

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المشار إليه سابقا.

المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس على النحو التالي:¹

• لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،

• لجنة الاعتماد،

• لجنة التكوين،

• لجنة الانضباط والتحكيم،

* لجنة مراقبة النوعية.

2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين: أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب القانون 10-01 ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون، مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.²

أ. مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين: طبقاً لإحكام المادة 15 من القانون 10-

01 فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي :

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها،
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها،
- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره،

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010 المادة 05، ص4.

² المادة 04 من القانون 10-01 المشار إليه سابقاً، ص4.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب القانون 01-10 وتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص

الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات وتقوم

بتسيير هذه الغرفة المجلس الوطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير

المكلف بالمالية ممثلاً عنه لدى هذا المجلس.¹

وتتمثل مهام الغرفة طبقاً لإحكام المادة (15) من القانون 01-10 في عدة مهام نذكرها

فيما يلي:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

المطلب الثالث: محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته، حقوقه وواجباته

لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني من خلال

الدور الرقابي الذي يمارسه على أعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها

القانون على تعيين محافظ الحسابات.

¹ المادة 15 من القانون 01-10 المشار إليه سابقاً، ص6.

أولاً: محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات على انه يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقاً للقانون التجاري وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية¹.

ثانياً: مهام محافظ الحسابات**1- المهام العامة**

لقد نصت المادة 28 من القانون 91-08 على المهام التي يتطلع بها محافظ

الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة وهي كالتالي:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماماً لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

2- المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام خاصة وهي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب، مرجع سابق ص 651.

- ✓ أن تمويل شركات المساهمة يتطلب إعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات يشهد بان الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل.
- ✓ في حالة الاندماج يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من رأس المال الصافي الذي قدمته الشركة المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدمجة أو رأس مال الشركة الجديدة والناجمة عن الاندماج¹.

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات

إن المسؤوليات التي تقع على عاتق محافظ الحسابات تنقسم إلى ثلاثة أشكال المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، المسؤولية الاستنباطية.

المسؤولية المدنية :

لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في المادة 45 من القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري بحيث يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجه الشركة أو الهيئة أو الغير، الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة²، ولا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالادارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها³.

المسؤولية الجزائية:

¹ القانون التجاري، المادة 753 نص 266.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب، مرجع سابق ص 08.

³ القانون التجاري، المادة 715 مكرر، ص 191.

لا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي¹ :

العنصر القانوني: بحيث لا يمكن أن يكون مخالفاً إلا بوجود نص قانوني.

العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلاً.

العنصر الأخلاقي: حيث يجب أن يحدث الخطأ عمداً وبشكل ، لقد نص المشرع

الجزائري على المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في المادة 54 من القانون 91-08-

08 على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات بغرامة

مالية تتراوح ما بين 5000 دج و 50000 دج و في حالة العودة يعاقب بالحبس من

شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

المسؤولية الاستنباطية:

لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية الاستنباطية في المادة 91-08، بحيث

يترتب على محافظ الحسابات مسؤولي استنباطية اتجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة

أو تقصير في القواعد المهنية نذكر منها :

- خرق القانون والقواعد المهنية

- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة ، أما العقوبات

التأديبية التي يمكن أن يتحملها فهي² :

- الإنذار

- التوبيخ

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر

- الفصل النهائي أو الشطب.

¹ شرقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب ص12.

² شرقي عمر، نفس المرجع السابق ، ص12.

رابعاً: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 91-08 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

1 - حقوق محافظ الحسابات:

- الحق في الاطلاع .
- الحق في التقصي على البيانات والإيضاحات.
- الحق في استدعاء الجمعية العامة.
- حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين.
- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

2 - واجبات محافظ الحسابات: لقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-136

واجبات محافظ الحسابات بدقة:

- واجبات محافظ الحسابات اتجاه زبونه: يجب أن يتحلى بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه.
- واجبات محافظ الحسابات اتجاه النقابة: يجب أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في اجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية.
- واجبات محافظ الحسابات اتجاه زملائه¹: يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له، أن لا يقبل المهمة إلا بشروط.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق ص 5.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب بحيث سنتطرق إلى الأحكام المتعلقة بشخصية المدقق ثم الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني وأخيرا الأحكام المتعلقة بتقارير التدقيق.

المطلب الأول: الأحكام المتعلقة بشخصية المدقق

تتعلق هذه الأحكام بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وحياده وبذل العناية المهنية اللازمة، بينما يضمن توفير الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق.

أولاً: التأهيل العلمي

اشترط في النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي :

1. أ- المجموعة الأولى: الحائزون على شهادات التعليم العالي الآتية أو أي

شهادة أجنبية أخرى معادلة:

- ❖ ليسانس في العلوم المالية،
- ❖ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية و المحاسبة)،
- ❖ الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

1. ب- المجموعة الثانية: الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي

المذكورة أدناه:

- ❖ ليسانس في العلوم الاقتصادية ماعدا المالية،
- ❖ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)،
- ❖ ليسانس في التسيير،
- ❖ شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة والمالية أو الجمارك،
- ❖ شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة،

❖ مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

2. **التأهيل العملي:** ولقد اشترط هذا المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

❖ متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.

❖ إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدانيين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر¹.

ثانيا: الاستقلال والحياد

إن استقلال وحياد المدقق يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق ويتطلب الاستقلال قيام المدقق بعملة دون التعرض إلى أية ضغوط.

لقد اصدر المشرع الجزائري مجموعة من القوانين التي تتضمن عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدي المؤسسة محل التدقيق بخلاف الأتعاب، ويمكن ذكر أهم مظاهر استقلال المدقق في التشريع الجزائري فيما يلي:

- تعيين المدقق،
- موانع تعيين المدقق،
- الحق في الاطلاع،
- تعيين أتعاب المدقق.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،مقرر يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة،العدد32،المؤرخ في199/03/24، ص 05.

ثالثا: العناية المهنية اللازمة

يقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المدقق بمستوى أداء معين عند القيام بفحص وتدقيق القوائم المالية الختامية للمؤسسة وإعداد التقرير.

لقد أزم القانون الجزائري المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه حيث جاء في نص المادة 49 من القانون 08-91 على أن المدقق يتحمل المسؤولية العامة من العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

المطلب الثاني: الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني

لقد نصت المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد على أن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات وكيفية وأجال تسليمه إلى الجمعية العامة والأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني لم يصدر بعد.

وعليه ما زال العمل بمقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 والذي يحمل رقم 103/SMP/94 والذي يتضمن كافة الاجتهادات المهنية وطريقة العمل المثلى وشكل التقرير الساري المفعول و يتضمن هذا المقرر (06) توصيات إلزامية تتمثل في¹:

- أ. التوصية 01: الاجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة .
- ب. التوصية 02: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.
- ج. التوصية 03: الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات.
- د. التوصية 04: الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية.
- هـ. التوصية 05: الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات.

¹ شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، {على الخط} جامعة سطيف 1، متاح على "www.pdfactory.com" ، أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24، ص 114.

و. التوصية 06: الاجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات.

أ. الاجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة: تنص هذه التوصية على ضرورة تحلي محافظ الحسابات بمنهجية عمل والتريث قبل قبول الوكالة لتفادي الوقوع في حالات تنافي الشرعية القانونية، والتأكد من توفر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لأداء المهمة كما ينبغي.

وتتضمن هذه التوصية إجراءات قبول الوكالة والوثائق التي يطلبها محافظ الحسابات وحالات رفض الوكالة وكيفية تنظيمها.

ب. الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل: تبين هذه التوصية أهمية مسك ملفات العمل، بحيث تلتزم محافظ الحسابات مسك ملفين أساسيين عند تنفيذ مهامه وهما:

- ❖ ملف دائم.
- ❖ ملف سنوي.

ج. الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات: تتضمن هذه التوصية مجموعة

التقارير القانونية التي يصدرها محافظ الحسابات وشكلها والمرجع القانوني¹.

د. الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية: تلتزم هذه التوصية محافظ

الحسابات على تصريح بكل عمل إجرامي علم به أثناء تأدية مهامه إلى وكيل

الجمهورية المختص إقليمياً، كما تتضمن هذه التوصية إجراءات إخطار وكيل

الجمهورية وكذا أجال وشكل التقرير والعقوبات.

ه. الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات: تتضمن هذه التوصية الواجبات

الشرعية الأساسية لمحافظ الحسابات وهي:

- ❖ مراقبة صحة ومصداقية الحسابات السنوية.

¹ شرقي عمر، المرجع السابق ص 118.

- ❖ التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تدير حياة الشركة المراقبة،
 - ❖ المهام الخاصة بالتعريف برأيه وملاحظاته لأجهزة الشركة المراقبة (المسيرين، أصحاب الأسهم) وفي بعض الأحيان السلطات المعنية.
 - كما تتضمن هذه التوصية الإجراءات التالية :
 - ❖ إجراءات الدخول إلى الوظيفة،
 - ❖ التعرف على الشركة محل التدقيق،
 - ❖ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية،
 - ❖ مراقبة الحسابات.
- و.الاجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات : تتضمن هذه التوصية إجراءات التدقيق الخاصة المتعلقة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية بصفة معمقة.
- المطلب الثالث: الأحكام المتعلقة بالعمل الميداني**
- إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية الحقيقية أعمال المؤسسة محل التدقيق، ويتم هذا من خلال التقرير للأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية، وبذلك يعتمد الكثير من الأطراف على تقرير مدقق الحسابات وعلى ما يحتويه من معلومات لاتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، وسيتم تناول الأحكام المتعلقة بتقارير التدقيق من خلال النقاط التالية:
- أولاً: تقرير الاتصال في مجالس الإدارة.
- ثانياً: تقرير التحقيق العام.
- ثالثاً: التقرير الخاص.

أولاً: تقرير الاتصال في مجالس الإدارة

لقد جاء بخصوص هذا التقرير ما يلي:

➤ جاء في المادة 40 من القانون 91-08 أن محافظ الحسابات يستدعى إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 على الأكثر قبل انعقاده.

➤ حضور محافظ الحسابات في المجلس، يسمح له بتقديم تقرير حول

الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص الملحوظة والخاصة بالمراقبة الداخلية والتعديلات التي تطرأ على وثائق المحاسبة قبل عرضها على المساهمين.

➤ حتى وإن كان هذا النوع من التقارير لم يتم تحديده من طرف القانون،

تعدى الأولوية للشكل الكتابي أكثر مما تعطى للشكل الشفهي، وهذا من أجل الاحتفاظ بأثر خاص باجراته

➤ في حالة تعدد محافظي الحسابات يمكن لهؤلاء تحرير تقرير الاتصال

جماعي أو فردي.

ثانياً: تقرير التدقيق العام

يعبر المدقق عن رأيه المهني، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام المدقق

بالعمل ولهذا فإن المعايير المهنية في الجزائر تنص على أنه ينبغي أن يحدد التقرير

بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، ويؤدي التقرير العام لمحافظ الحسابات

الى التعبير بصفة واضحة وغير مشتبهة عن رأيه حول القوائم المالية في مجملها،

الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملاحق، الملخص، وفقاً للقرار المؤرخ في 23 جوان

1975 والمتعلق بكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، كما يجب أن يتضمن

التقرير المعلومات التالية:

➤ التذكير عن كيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.

- تعريف الشركة والنشاط المراقب.
- الوثائق التي تعتبر موضوع المراقبة، وإنها متعلقة بالتقرير.
- تأشيرة محافظ الحسابات.

ثالثا: التقرير الخاص

يتعلق التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا وبعد تطرق المشرع الجزائري إلى هذا النوع من التقارير في المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 108/93 المؤرخ في 15/04/1993 والتي جاء فيها " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصفة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من محافظ الحسابات¹ مما سبق يتضح لنا أن محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات المسموح بها والتي أعلم بها من طرف الأجهزة المسيرة أثناء النشاط.

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، ص37.

المبحث الثالث: إصلاح مهنة التدقيق في ظل القانون 10-01

سننتظر في هذا المبحث إلى عرض أسباب إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر ثم

تعليق ورأي أصحاب المهنة حول عرض الأسباب وأخيرا عرض القانون 10-01.

المطلب الأول: عرض أسباب إصلاح مهنة التدقيق

إن أهم الأسباب التي أدت إلى إصلاح نظام التدقيق في الجزائر تلك المتعلقة بالمشاكل التي تواجه المهنة والتي من بينها :

➤ نقص التدريب المهني الكافي للمراجعين بسبب عدم وجود معهد تدريبي

متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المراجعين .

➤ ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل المراجعة، حيث أن

ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى العملاء يعني الحاجة إلى التوسع في مجال العمل وتوسيع مدى الاختبارات الأساسية، مما يترتب عليه إنفاق تكاليف ووقت أكثر من قبل المراجعين دون مقابل في أغلب الأوقات.

➤ عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية، مما يؤدي إلى

الحرص على أقل الأتعاب بغض النظر عن الجودة والالتزام بالشفافية، إضافة إلى عدم وجود الوعي الكافي اتجاه المهنة الناتج عن تواضع مستوى التعليم والوعي العام بمتطلبات المهنة والأعراف المالية.

➤ ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية

وتوثيق روح التعامل بين أعضائها، حيث أن دور النقابات المهنية هو تطوير مؤهلات أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم.

➤ تدني مستوى كفاءة مراجعي ومحاسبي المؤسسات، والذي له علاقة بمشكلة

ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل المراجعة.

المطلب الثاني: تعليق ورأي أصحاب المهنة حول عرض الأسباب

- إن عرض هذه الأسباب يتضمن عدة نقاط غير صحيحة لأن من قاموا بتحضير مشروع القانون ليس لديهم حجج لتحليل ما يفهم منه أنه هدف خفي لمشروع يهدف أساسا لفتح ممارسة المهنة من طرف الأجانب بكل الوسائل والمتمثلة:
- مساهمة المهنة في إعداد المخطط الوطني المحاسبي 1975 ثم النظام المالي الجديد 2007 ووضعهم موضع التطبيق.
 - الدور الذي لعبته بعض عناصر الإدارة عن طريق تمييز فئة معينة من المهنيين واستخدامهم ضد المهنة.
 - الغياب المطلق للهيئات المعنية في تقديم النصوص المتعلقة بالتماشي مع متطلبات المهنة¹.

المطلب الثالث: عرض القانون 01-10

- لقد خاضت الجزائر إصلاحات محاسبية عميقة في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والتي تستوجب إعادة النظر في كل ماله صلة بالجانب المحاسبي المالي الجديد وضمان حسن تطبيقه حيث قامت السلطات المالية بإصلاح مهنة التدقيق من خلال القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يمنح سلطات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم المهنة وممارسة الوصاية عليها.
- يتكون القانون 01-10 من 12 فصلا تدرج تحت 84 مادة يمكن تفصيلها كما يلي :
- ✓ الفصل الأول: أحكام عامة، يتضمن المواد من 01 إلى 6.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وموافق ي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، عرض الأسباب، ص 01.

- ✓ الفصل الثاني: أحكام مشتركة لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتضمن المواد من 07 إلى 13.
- ✓ الفصل الثالث: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتضمن المواد من 14 إلى 17.
- ✓ الفصل الرابع: ممارسة مهنة الخبير المحاسبي يتضمن المواد من 22 إلى 21.
- ✓ الفصل الخامس: ممارسة مهنة محافظ الحسابات يتضمن المواد من 22 إلى 40.
- ✓ الفصل السادس: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، يتضمن المواد من 41 إلى 45.
- ✓ الفصل السابع: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة، يتضمن المواد من 46 إلى 58.
- ✓ الفصل الثامن: مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يتضمن المواد من 59 إلى 63.
- ✓ الفصل التاسع: حالات التنافي والموانع يتضمن المواد من 64 إلى 74.
- ✓ الفصل العاشر: الأحكام المختلفة تتضمن المواد من 80 إلى 81.
- ✓ الفصل الحادي عشر: أحكام انتقالية تتضمن المواد من 80 إلى 81.
- ✓ الفصل الثاني عشر: أحكام نهائية تتضمن المواد من 82 إلى 84.
- ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى هذا المجلس مهام الاعتماد والتدقيق المحاسبي.

خلاصة الفصل الأول

لقد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى واقع ممارسة وتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تمت الإشارة إلى أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق إلى غاية صدور القانون 08-91 الذي يعتبر بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة أمام من تتوفر فيه الشروط دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك خطت خطوة هامة حيث تحقق فيها أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد. ورغم الإصلاحات التي أدخلها القانون 01-81 إلا أن مهنة التدقيق اتسمت بنوع من الا تنظيم بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة إلى غاية 2010 من خلال القانون 01/10 المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهذا ما انعكس سلبيا على تقديم قوائم مالية بالشفافية والموضوعية والقابلية للمقارنة، تمكن مستعمليها من اتخاذ قرارات صائبة وعليه يبدو لزاما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة التدقيق بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية.

الفصل الثاني

تمهيد:

نظرا لأهمية التدقيق في إضفاء المزيد من المصداقية على القوائم المالية بدأ التفكير جديا في توفير قواعد وأصول ممارستها من حيث ما أُلزم، وحيال هذا الموضوع ومنذ أوائل الستينيات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات كثيرة حول دور مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي وكانت لتلك التساؤلات آثار بليغة في المهنة وممارستها، حيث قام علماء وخبراء في المهنة بدراسة مهنية ومقارنة بين الدول الصناعية للاستفادة من الخبرات المتوفرة في هذه البلدان، ولم يكن من السهل التوفيق بين المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن أخرجت إلى وجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين.

سنحاول من خلال هذا الفصل التحدث عن الإطار الفكري لمعايير التدقيق الدولية ثم الدراسة التحليلية لمعايير التدقيق الدولية وفي الأخير سنقوم بإيجاد العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومهنة التدقيق.

المبحث الأول: طبيعة البيئة الدولية للتدقيق.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثالث: الدراسة التحليلية لمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الرابع: العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومهنة التدقيق.

المبحث الأول: طبيعة البيئة الدولية للتدقيق

سنتناول في المبحث ثلاثة مطالب حيث سنشير إلى مفهوم التدقيق ثم الطلب على التدقيق في البيئة الدولية واخيرا مكاتب التدقيق الدولية.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق.

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

نلاحظ من هذا التعريف أن التدقيق يتضمن نقاط ذات أهمية وهي:

أ. التدقيق عملية منتظمة: وذلك يعني أن الاختبارات التي يقوم بها المدقق تعتمد على خطة مسبقة تتمثل في برنامج لتنفيذ عملية التدقيق.

ب. الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية: يعد ذلك جوهر عملية التدقيق، وذلك نظراً لتعدد مصادر هذه القرائن وطرق الوصول إليها ، ولذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بطبيعة ومصدر هذه القرائن حتى يتمكن من تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها.

ج. مدى مسابرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية: ومنه يتضح أن عملية التدقيق تشتمل على إبداء رأي أو حكم، مما يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كإطار مرجعي لتقييم وإصدار الحكم الشخصي.

د. إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية: ومن ثم تعتبر عملية التدقيق وسيلة من وسائل الاتصال، وذلك من خلال قيام المراجع بعرض نتائج الفحص

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وألية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص7.

وإيصالها إلى من يهمله الأمر سواء داخل المؤسسة أو خارجها في شكل تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد.

المطلب الثاني: الطلب على التدقيق في البيئة الدولية.

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدو تعبيراً جديداً، يتعين علينا توضيح لماذا أصبح التدقيق دولياً، ويعود الدافع الرئيسي وراء تحريك تدويل التدقيق يتمثل في عملية الأنشطة والأعمال والتي يتم الإسراع فيها لاسيما في السنوات الأخيرة.

أولاً: أسباب الطلب على التدقيق الدولي.

تتمثل هذه الأسباب في :

1- الأسباب التاريخية:

هناك العديد من البلدان قدمت مساهمات بتطوير المحاسبة والتدقيق، ففي القرنين 14 و15 كانت إيطاليا هي الرائدة في التجارة وذلك المحاسبة ففي القرن 19 أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية التحقت بها ألوم.أ وكننتيجة لذلك أصبحت الانجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة في العالم.

2- الشركات المتعددة الجنسيات

إن ظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق.

3- القابلية للمقارنة.

ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للمحاسبة والتدقيق حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة له عن طريق الملاحظة وتكيف استجابة البلاد الأخرى وقيامها برد الفعل الملائم اتجاه المشكل.

4- أسباب التوفيق-التناسق-

تزايدت أهمية التناسق في السنوات الأخيرة ،ويمكن تعريف التناسق بأنه عملية تزايد توافق التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجات اختلافها، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات المحاسبية والممارسات المحاسبية تتمثل عن طريق التوحيد، وترجمة العملة الأجنبية، ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.

ثانياً: مزايا وعوائق التناسق الدولي

من اكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية.
- يؤدي التناسق إلى توفير الورقة والنقود التي تنفق حالياً لتوحيد المعلومة.
- رفع مستوي معايير المحاسبة والتدقيق.

هناك العديد من العوامل التي تجعل من التدقيق مهمة شاقة على سبيل المثال:

- تطبيقات وعادة الأعمال المحلية، استخدام النقود بدل من الشيكات.
- اختلافات العملة واللغة والقوانين بين البلدان.
- قضايا البعد ومشاكل التنظيمات.
- توفر الأفراد الملائمين¹.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المرجع في التقرير عن الغش، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص217.

المطلب الثالث: مكاتب التدقيق الدولية.

عند التطرق إلى جانب العرض في التدقيق الدولي، نجد عادة ينقسم إلى نوعين رئيسيين من المكاتب تتمثل في مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى ومكاتب التدقيق الأخرى.

أولاً: مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى

شهد سوق التدقيق تمركزاً كبيراً باتجاه المكاتب الضخمة التي أكسبت سمعة جعلتها تخرج من حدود معينة على مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم العديد من الدول ثم جميع أنحاء العالم، حيث كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في كافة أنحاء العالم ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمسة كبار، لكن أكبر هذه المكاتب ANDERSEN ARTHUR تعرضت إلى التصفية في أعقاب الفضيحة ENRON حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين في الشرق الأوسط إلى ERNSTAND YOUNG أما المكاتب الأربعة الباقية فهي :

DELOTTE -1

PRICEWATER HOUSE COOPER-2

ERESTAND YOUNG-3

KPE-4

ثانياً: مكاتب التدقيق الأخرى

يمكن أن تعامل تلك المكاتب على أنها تمثل مجموعة متجانسة فمن جهة هناك عدد كبير من المكاتب المحاسبية الصغيرة التي تضم عدد قليلاً من المهنيين، ومن جهة

أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة الأعمال الأربعة¹.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكيد الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص65.

المبحث الثاني: الإطار الفكري لمعايير التدقيق الدولية

سيتم تناول هذا المبحث في ثلاثة مطالب بحيث سنستهل المبحث الأول بتقديم مفهوم لمعايير التدقيق الدولية، وفي المطلب الثاني نعرض نطاق وأهداف معايير التدقيق، أما المطلب الثالث والأخير نعرض فيه تطور معايير التدقيق الدولية في ضوء التطورات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية

مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

هناك عدة تعاريف أهمها:

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معايير التدقيق على أنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقرير على مصداقية البيانات ¹ ".
وفي تعاريف أخرى تعرف معايير التدقيق بأنها " عبارة عن الأنماط التي يتحدي بها المدقق في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها ² ".

وعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير التدقيق على أنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي ³ ".

¹ وحدى حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² حسن يوسف القاضي، تدقيق الحسابات والإجراءات، الدار العلمية الدولية، عمان، 2000، ص 25.

³ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 24.

من خلال ما سبق نلخص إلى أن معايير التدقيق الدولية تعتبر بمثابة الإطار العام الذي يحكم مهنة التدقيق، بحيث تبين الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في المدقق، كما تحدد الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق وتمثل هذه المعايير نموذج ممارسة مهنة التدقيق.

المطلب الثاني: نطاق وأهمية معايير التدقيق

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى النقاط التالية :

أولاً: نطاق معايير التدقيق الدولية

ان معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الجهات المهنية في معظم دول العالم تتبلور في ثلاثة اتجاهات من خلال مجموعة من المعايير على النحو التالي:

1. **المعايير العامة أو الشخصية:** تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة بواسطة أشخاص مهنيين.

2. **معايير الأداء المهني (العمل الميداني):** تخص هذه المعايير العمل الميداني والمبادئ المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق عملية التدقيق، وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير تتمثل فيما يلي:

- ❖ يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق، كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين اللذين قد يستعين بهم المدقق (التخطيط والإشراف)،
- ❖ يجب القيام بدراسة واقعية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به، ليكون أساساً معقولاً للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات (الضبط الداخلي)،

- ❖ يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة، وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحديات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها (أدلة وقرائن الإثبات)،
- ❖ يجب توثيق عمل التدقيق بملفات يتم مسكها لغرض توثيق عمليات التدقيق التي تم القيام بها من طرف المدقق وذلك لتدعيم النتائج المتوصل إليها (توثيق العمل).

3. معايير إعداد التقرير: تنتهي مهمة كل مدقق بعد أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح حول مصداقية وشرعية القوائم المالية، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار وهي تنقسم إلى أربعة معايير:

- ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المادية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)،
- ❖ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات، ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك (كفاية المعلومات، إظهار الواقع في التقرير)،
- ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة (انتظام تطبيق المبادئ المحاسبية)،

❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي، وفي الحالة الأخيرة (الامتناع يجب أن يتضمن الإقرار بالأسباب التي أدت إلى ذلك (إبداء الرأي في القوائم المالية)¹.

ثانياً: أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عظيمة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها وأن تكون موثوقة بشكل تحرري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستديمة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى، ويمكن إرجاع سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

- ❖ تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية،
- ❖ إن التغييرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد،
- ❖ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير المحلية للعديد من الدول،
- ❖ إنتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الإعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 58.

❖ وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها، سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق،

❖ إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات،

❖ إن التدقيق الفعال والذي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية)، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاضد في حالة الشركات المتعددة الجنسية حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية...إلخ، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية¹.

المطلب الثالث : عرض معايير التدقيق الدولية

يمكن تبويب معايير التدقيق الدولية لسنة 2010 وفق الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): معايير التدقيق الدولية لسنة 2010.

رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق القوائم المالية.	ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 210	شروط الارتباط بمهنته التدقيق.	ISA 530	أخذ عينات التدقيق.

¹ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 74.

تدقيق التقديرات المحاسبية.	ISA 540	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	ISA 220
الأطراف ذات العلاقة.	ISA 550	وثائق التدقيق.	ISA 230
الأحداث اللاحقة.	ISA 560	الغش والخطأ.	ISA 240
الإستمرارية.	ISA 570	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.	ISA 250
إقرارات الإدارة.	ISA 580	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحكومة.	ISA 260
الإعتماد على أعمال مدقق آخر.	ISA 600	التخطيط.	ISA 300
إستخدام عمل المدققين الداخليين.	ISA 610	الفهم الكافي للمنشأة ومحيطها وأخطارها.	ISA 315
الإعتماد على أعمال الخبراء المختصين.	ISA 620	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.	ISA 320
تقرير المدقق عن القوائم المالية.	ISA 700	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة.	ISA 330
المقارنات.	ISA 710	إعتبرات التدقيق.	ISA 402

المعلومات الأخرى المرفقة للقوائم المالية.	ISA 720	أدلة التدقيق.	ISA 500
تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.	ISA 800	عمليات التدقيق الأولية للأرصدة الإفتتاحية.	ISA 510

المصدر: من إعداد الباحث، بالإعتماد على، وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية

للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية لمعايير التدقيق الدولية

سيتم تناول هذا المبحث من خلال الإشارة إلى معايير التدقيق العامة "المعايير الشخصية" ثم سنتطرق إلى معايير العمل الميداني وأخيرا معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: معايير التدقيق العامة

تتمثل في:

أولا: التأهيل العلمي والعملية للمدقق

ثانيا: حيادية واستقلال المدقق

ثالثا: العناية المهنية.

أولا: التأهيل العلمي والعملية للمدقق

لم تحدد معايير التدقيق الدولية معيارا خاص للتأهيل العلمي والعملية للمدقق ولكنها أوردتها في فقرات متعددة مع القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمدقق فعلى سبيل المثال:

- نصت الفقرة السابعة منه على أنه " يجب لأن تتم عملية التدقيق، وأن يتم اعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق"
- أما الفقرة الثامنة منه فتنص على أنه يجب أن تتوفر لدى المدقق مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم العام والمعرفة الفنية التي يكتسبها من خلال دورات دراسية رسمية.
- كما ألزمت الفقرة السابعة من المعيار الدولي رقم 620 المدقق بضرورة اقتناعه شخصيا بمهارات وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال دورات دراسية.
- كما ألزمت الفقرة السابعة من المعيار الدولي رقم 620 المدقق بضرورة إقناعه بمهارة وكفاءة الخبير، حيث نصت على الآتي :

عندما يخطط المدقق لاستخدام عمل الخبير كقرينة اثبات، عليه أن يقنع نفسه بمهارات وخبرة الخبير من خلال دراسة ما لدى الخبير:

- شهادات مهنية، ترخيص أو عضوية في جهاز مهني مناسب.
- خبرته وسمعته في حقل العمل الذي يسعى المدقق للحصول على بنية له.

ثانيا: حياد واستقلال المدقق

1 -نص المعيار الدولي رقم 200 في فقرته رقم 14 على أن المدقق على أن المدقق يجب أن يكون مستقلا عن المؤسسة محل التدقيق، كما وصف هذا المعيار الاستقلالية على أنها تتألف من كل من استقلالية في الدهن والاستقلالية في المظهر كما تعزز الاستقلالية المدقق على العمل بموضوعية أكثر.

2 -كما يتطلب المعيار الدولي رقم 600 في فقرته الخامسة بضرورة إحاطة المدقق بمتطلبات الاستقلالية القابلة للتطبيق بالنسبة للمؤسسة في حالة الاستعانة به.

3 -كما نصت بعض المعايير على أن يتصف المدقق بأربعة صفات ذات مفاهيم مترابطة وهي الاستقامة والموضوعية والاستقلال والحفاظ على أسرار عملائه.

ثالثا: حياد واستقلال المدقق

تطرفت معايير التدقيق الدولية للعناية المهنية اللازمة من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو التالي:

✓ يجب أن تتم عملية التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في التدقيق.

- ✓ ينبغي على المدقق أن يوجه ويشرف على برامج العمل المفوض للمساعدین بعناية ويجب أن يحصل على ضمان معقول بأن المؤدی من قبل المدققین للعناية المهنية الأزيمة تلبية بشرط تأهيل المدقق تأهيلا مهنيا¹.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مدى كفاءة معايير التدقيق الدولية بمتطلبات العمل الميداني وإجراءات تنفيذه وذلك من خلال النقاط التالية :

أولاً: التخطيط والإشراف على المساعدين

1-التخطيط: لقد أقر المعيار الدولي 300 " التخطيط لتدقيق البيانات المالية ومن أهم ما جاء به هذا المعيار:

- التخطيط لعملية التدقيق: هو ضرورة قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق لكي يتم إنجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداهها.
- كما أنه يجب على المدقق وضع خطة شاملة للتدقيق تتناول إدارة عملية التدقيق كما يجب الأخذ عند وضع الخطة ما يلي:
 - المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة.
 - التعرف على النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلي للعميل.
 - تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على نظام الرقابة الداخلي للعميل
 - تحديد نطاق وأهداف التدقيق لكل المجالات.

¹ وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

2- الإشراف على المساعدين: لقد تطرقت معايير التدقيق الدولية للإشراف والرقابة على عمل المساعدين من خلال مجموعة من القواعد المنصوص عليها على النحو التالي:

- يجب على المدقق تخطيط طبيعة توقيت التوجه والإشراف على المساعدين ومراجعة عملهم

- المدقق يتحمل مسؤولية التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق.

- معايير التدقيق الدولية حملت المدقق المسؤولية الكاملة عند إعداد التقرير وذلك في حالة تفويض بعض الأعمال لمساعديه أو عند استخدام أعمال المدقق الأخر أو بعض الخبراء.

ثانياً: فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية

قد تناولت معايير التدقيق الدولية فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية في المعيار الدولي رقم 315 حيث سحب مجلس معايير التدقيق سنة 2004 المعيار ISA400 وأصدر المعيار ISA 315 وأعاد صياغته في نهاية سنة 2006، حيث يشير هذا المعيار إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمؤسسة، وأن يستخدم هذا الفهم لتحديد أنواع الخطأ المحتملة، وأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ثالثاً: أدلة التدقيق

خصص المعيار الدولي للتدقيق 500 أدلة التدقيق بالإضافة إلى المعيار الدولي رقم 502 الإجراءات التحليلية والمعيار رقم 620 الاستفادة من عمل الخبير.

- تعرف أدلة التدقيق على أنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى نتائج يبنى عليها رأيه النهائي وتشتمل أدلة التحقيق، المستندات، السجلات المحاسبية التي تتضمن المعلومات المالية، وكذلك التي يحصل عليها المدقق من مصادر أخرى.

- كما يجب على المدقق أن يصمم الإجراءات الجوهرية للحصول على قرائن الإثبات حول مدى دقة وواقعية وصحة البيانات التي تصدر على نظام المحاسبي للمؤسسة.
- بالإضافة إلى ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يسعى للحصول على تأكيد معقول بأن عمل الخبير يشكل في حد ذاته قرينة إثبات وتأييد للمعلومة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار مصدر المعلومة المستخدمة والفرضيات المستخدمة.

رابعاً: أوراق العمل في التدقيق

لقد تناولت معايير التدقيق الدولية أوراق العمل في المعيار الدولي رقم 230 "وثائق" التدقيق ومن أهم ما جاء في خصوص أوراق العمل ما يلي:

✓ يقصد بالتوثيق احتفاظ المدقق بأوراق العمل التي تتعلق بكافة الأدوار الهامة أثناء عملية التدقيق.

✓ جاء في هذا المعيار بأنه ينبغي على المدقق تسجيل المعلومات المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل إضافة إلى تسجيل طبيعة ونطاق وإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها وتدقيقها.

✓ كما يجب أن تحتوي أوراق العمل ما تعلق بالهيكل التنظيمي للمؤسسة ويجب أن تحتوي على ملخصات ونسخ المستندات القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة¹.

11 محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 46 .

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

نصت عليه معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي 700 حيث ينص هذا المعيار على العناصر الأساسية لتقرير المدقق مدرجة حسب طريقة عرضها المألوفة كما يلي:

1. عنوان التقرير (استعمال مصطلح مدقق مستقل)،

2. الجهة التي يوجه لها التقرير: (المساهمين، مجلس الإدارة)،

3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: وتتضمن ما يلي:

❖ تحديد القوائم المالية المدققة،

❖ بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق.

4. فقرة النطاق (شرح لطبيعة عملية التدقيق):

❖ الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة،

❖ وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه وانه تضمن " فحصا على أساس الاختبار

لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في

إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم

المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل"،

❖ يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي

الذي تم إيدأؤه،

5. فقرة الرأي: وتتضمن ما يلي :

❖ أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة

حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية،

❖ يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية

المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، يجب عليه

عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية،

❖ يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك،

❖ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما¹.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، {على الحظ}، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، متاح على " www.iefpedia.com"، أطلع عليه بتاريخ 2016/03/27، ص 117.

المبحث الثالث: العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومهنة التدقيق

من خلال النصوص والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، سنحاول في هذا المبحث إيجاد أهم نقاط التوافق بينهما، كما نحاول إبراز أهمية تكيف التشريعات المحلية مع المعايير الدولية للتدقيق، ولهذا سنتناول في هذا المبحث مطلبين أساسيين بحيث سنتطرق في الأول إلى أوجه التشابه لمهمة التدقيق بين التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية، أما الثاني فيتمثل في أوجه الاختلاف لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية.

المطلب الأول: أوجه التشابه لمهمة التدقيق بين التشريع الجزائري ومعايير التدقيق الدولية

تتمثل أوجه التشابه لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية في النقاط التالية¹:

1- تعيين المدقق: استنادا لنص المادة 26 من القانون 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً وعلى أساس دفتر شروط مدقق الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وهو ما جاء به معيار التدقيق الدولي 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، والمعيار رقم 210 الاتفاق حول أجال وشروط مهنة التدقيق أو شروط التكليف بمهمة التدقيق.

¹ محي الدين، محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدية، 2008، ص95.

2-رقابة الجودة: نصت المادة 05 من القانون 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 220 رقابة الجودة في تدقيق القوائم المالية. تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير أو المراجع الثانوي: وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 600 تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مدققي الفروع.

3-التقرير وأنواعه: من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية النشاط للمؤسسة وهو ما ينص عليه المعيار الدولي رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

4-التوثيق وحفظ الملفات: حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 10 سنوات من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتوثيق والذي يحمل رقم 230.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف لمهمة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية

لم تدرج النقاط التالية ضمن النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر والتي نصت عليها معايير التدقيق الدولية نذكر منها :

- ✓ تقييم المخاطر
- ✓ أدلة الإثبات ومدى كفاءة ملائمتها
- ✓ عينات التدقيق وإجراءات الاختيارات الانتقائية، حجم العينة وحدودها ومدى تعبيرها
- ✓ الأطراف ذات العلاقة

- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع.
- ✓ مراعاة عمل المدقق الداخلي
- ✓ الاستفادة من عمل الخبير.

من خلال استقراءنا لمهنة التدقيق في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا بأن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصدقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية وهذا لعدة أسباب منها:

- ✓ التأخر في إصدار التعليمات والمذكرات المهنية المفسرة للقوانين أو المراسيم كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالثبوتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والتدقيق.
- ✓ عدم وجود الثقة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها من الحقوق والواجبات
- ✓ عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت لا تعبر على واقع المؤسسات

خاتمة الفصل الثاني:

مما سبق يمكن استخلاص أن ظهور ما يسمى بالتدقيق الدولي كان نتاجا للمتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال والتباين بين مخرجات خدمات التدقيق أو اتساع الفروقات في حجم فجوة التوقعات بين الدول المختلفة ومن هنا انطلاقة فكرة محاولة تقريب وتدليل الفروقات والاختلافات، وفي نفس السياق، صدرت عن لجنة معايير التدقيق جملة من المعايير كان لها الأثر في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق على مستوى مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع و ذلك للتعرف على رأي المتخصصين في المجال التدقيق والمحاسبة، كما تهدف الدراسة الميدانية أيضا إلى اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وذلك من خلال التعرف على آراء المختصين في هذا المجال وذلك عن طريق الاستبيان الموجه إلى مجتمع الدراسة المتكون من فئة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الأساتذة المتخصصين في المجال والإطارات المالية، لهذا سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين، الأول يتعلق بالإطار المنهجي للدراسة الميدانية، أما الثاني يختص بتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في المطلب الأول متغيرات وعينة الدراسة ، وفي المطلب الثاني تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصداقيتها وفي المطلب الثالث والأخير سنقوم بعرض أداة الدراسة.

المطلب الأول: متغيرات وعينة الدراسة.

1.متغيرات الدراسة: لقد قمنا باستخراج متغيرات الدراسة من خلال تناولنا للجانب النظري والتطرق لحيثيات الموضوع والفرضيات الموضوعية في مقدمة الدراسة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

أ. المتغير التابع: إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر

ب. المتغير المستقل: معايير التدقيق الدولية.

2.عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

والمحاسبين المعتمدين المسجلين في الجدول الوطني لكل من المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين ،وأساتذة متخصصين في المجال والإطارات المالية لدى المؤسسات.

المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة والتحقق من مصداقيته.1.

لقد استخدمنا في هذه الدراسة بيانات أولية وأخرى ثانوية، فالبيانات الثانوية تعبر عن الشق النظري من الدراسة وقد تم تحصيلها عن طريق مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة.

1.تصميم أداة الدراسة: استخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية بحيث احتوى هيكله على قسمين رئيسيين:

1-1.القسم الأول: يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديمغرافية وتتضمن البيانات النوعية لأفراد العينة والتي تحدد المؤهل العلمي والوظيفة والخبرة المهنية.

1-2.القسم الثاني: يحتوي على ثلاثة محاور وتضم عشرون سؤالاً وقد تم توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث.

لقد أعدت الأسئلة على أساس مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات وذلك لنتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول (3-1) يوضح مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها.

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.32	من 2.33 إلى 2.98

2. إختبار صدق وثبات الاستبيان : يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي انه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا.

الجدول (3-2) توزيع معامل ألفا كرومباخ.

محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	محاور الإستبيان
ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية	5	0.967	المحور الأول
أثر معايير التدقيق الدولي على أداء مهنة التدقيق	8	0.968	المحور الثاني
إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية	4	0.960	المحور الثالث
مجموع المحاور	17	0.965	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss.

3. عرض أداة الدراسة: لقد قمنا بتوزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ عددها الإجمالي 25، على الفئة المذكورة سابقا، وبعد استرجاعها قمنا بعملية الفرز فكانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-3) الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	25	عدد الاستثمارات الموزعة
92%	23	عدد الاستثمارات المسترجعة
8%	02	عدد الاستثمارات المفقودة
8%	02	عدد الاستثمارات الملغاة
84%	21	عدد الاستثمارات الصالحة
من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان		

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

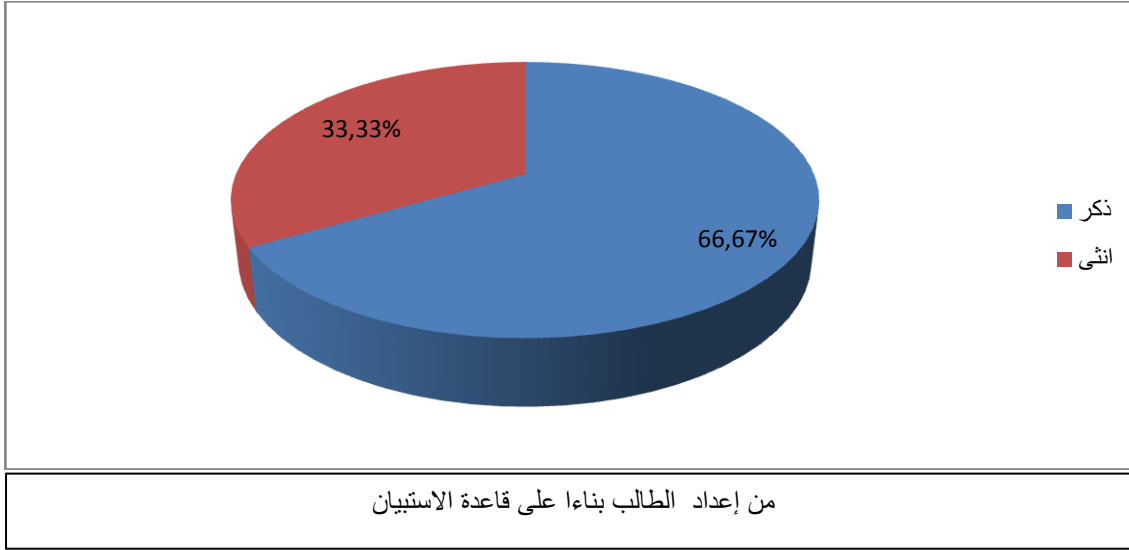
سنقوم في هذا المطلب بالتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة والمتكونة من فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وفئة مستخدمي القوائم المالية، الأستاذة المتخصصين في المجال والإطارات المالية.

1. الجنس

الجدول رقم (3-4) الإحصائيات الخاصة بخاصية الجنس

النسبة	التكرار	البيان	الرقم
66.67%	14	ذكر	01
33.33%	07	انثى	02
100%	21	المجموع	03
من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان			

الشكل (3-1) توزيع افراد العينة حسب الجنس



التعليق: يتضح لنا من خلال البيانات السابقة أن نسبة الذكور أكثر من نسبة الإناث كونهم يمثلون نسبة 66.67% بينما تمثل نسبة الإناث نسبة 33.33%، وهذا يدل على أن مهنة التدقيق محتكرة من قبل الذكور ما يمكن إرجاعه ربما إلى صعوبات أداء المهنة والى العادات المجتمعية.

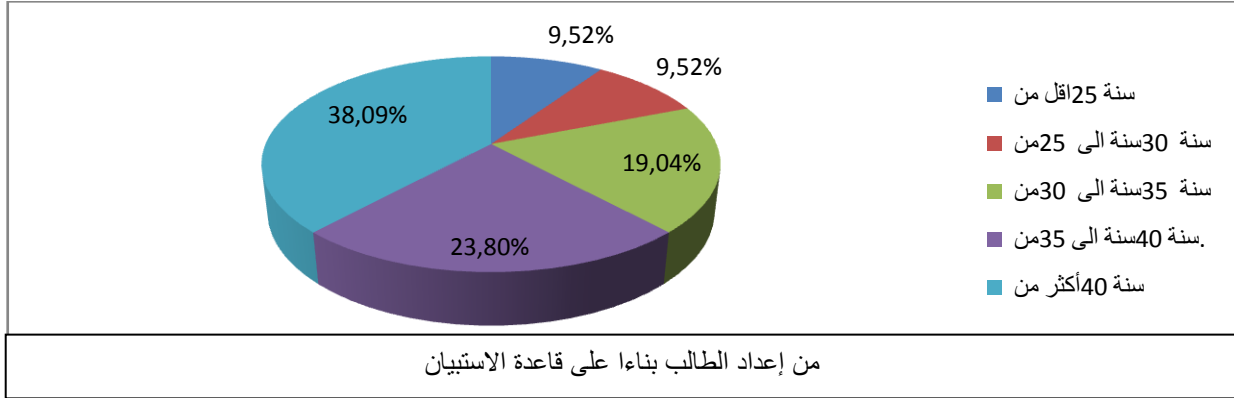
2. العمر

الجدول رقم (3-4) الإحصائيات الخاصة بخاصية العمر

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
01	أقل من 25 سنة	02	9.52%
02	من 25 سنة إلى 30 سنة	02	9.52%
03	من 30 سنة إلى 35 سنة	04	19.04%
04	من 35 إلى 40 سنة	05	23.80%
05	أكثر من 40 سنة	08	38.09%
06	المجموع	21	100%

من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان

الشكل (3-2) توزيع أفراد العينة حسب خاصية العمر



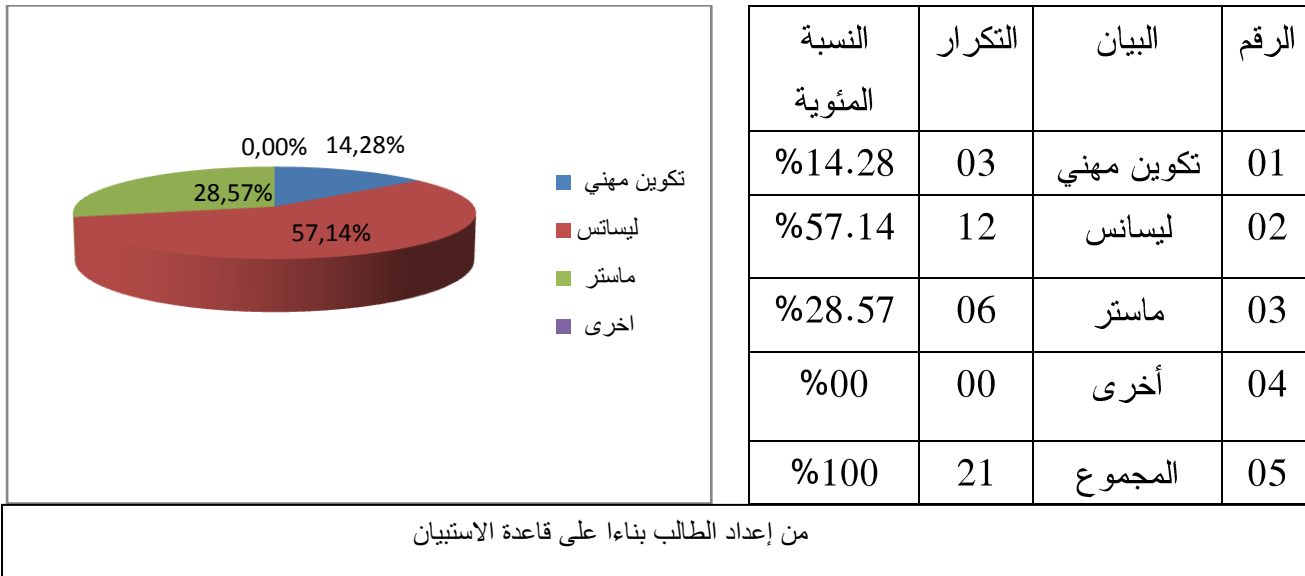
التعليق: يتضح لنا من خلال الاستبيان أن أكبر نسبة المشاركين في الاستبيان تتمركز في الفئة الخامسة

(أكثر من 40 سنة) بنسبة 38.09% تليها الفئة الرابعة (من 35 الى 40 سنة) بنسبة 23.80% ثم الفئة الثالثة (من 30 سنة إلى 35 سنة) بنسبة 19.04% ثم الفئتين (من 25 سنة الى 30 سنة) و (أقل من 25 سنة) بنسبة 9.52%.

3. المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-5) يوضح خاصية المؤهل الشكل (3-3) توزيع افراد العينة حسب

خاصية المؤهل



التعليق: يتضح لنا من البيانات السابقة أن أغلبية المستجوبين هم من حملة شهادة الليسانس اذ بلغت نسبتهم 57.14% تليها حاملي شهادة الماستر بنسبة 28.57% ثم تليها فئة حاملي

شهادات التكوين المهني بنسبة بنسبة 14.28%، وهذا ما يعكس في الواقع رغبة حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين.

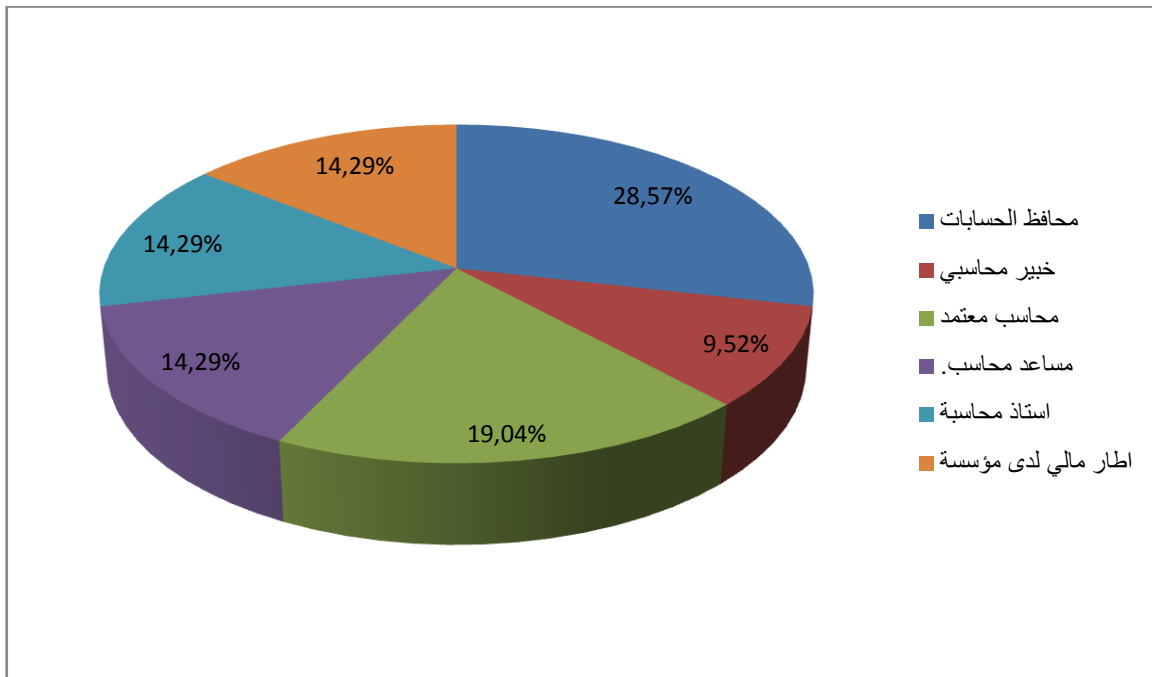
4.الوظيفة الحالية

الجدول رقم (3-6) الإحصائيات الخاصة بخاصية الوظيفة

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
01	خبير محاسبي	02	%9.52
02	محافظ الحسابات	06	%28.57
03	محاسب معتمد	04	%19.04
04	مساعد محاسب	03	%14.29
05	استاذ محاسبة	03	%14.29
06	إطار مالي لدى مؤسسة	03	%14.29
07	المجموع	21	%100

من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب خاصية الوظيفة



من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان

التعليق: يتضح لنا من خلال الشكل السابق أن أغلبية المستجوبين هم من فئة محافظي الحسابات بنسبة 28.57% تليها فئة محاسب معتمد بنسبة 19.04% ثم فئة مساعد

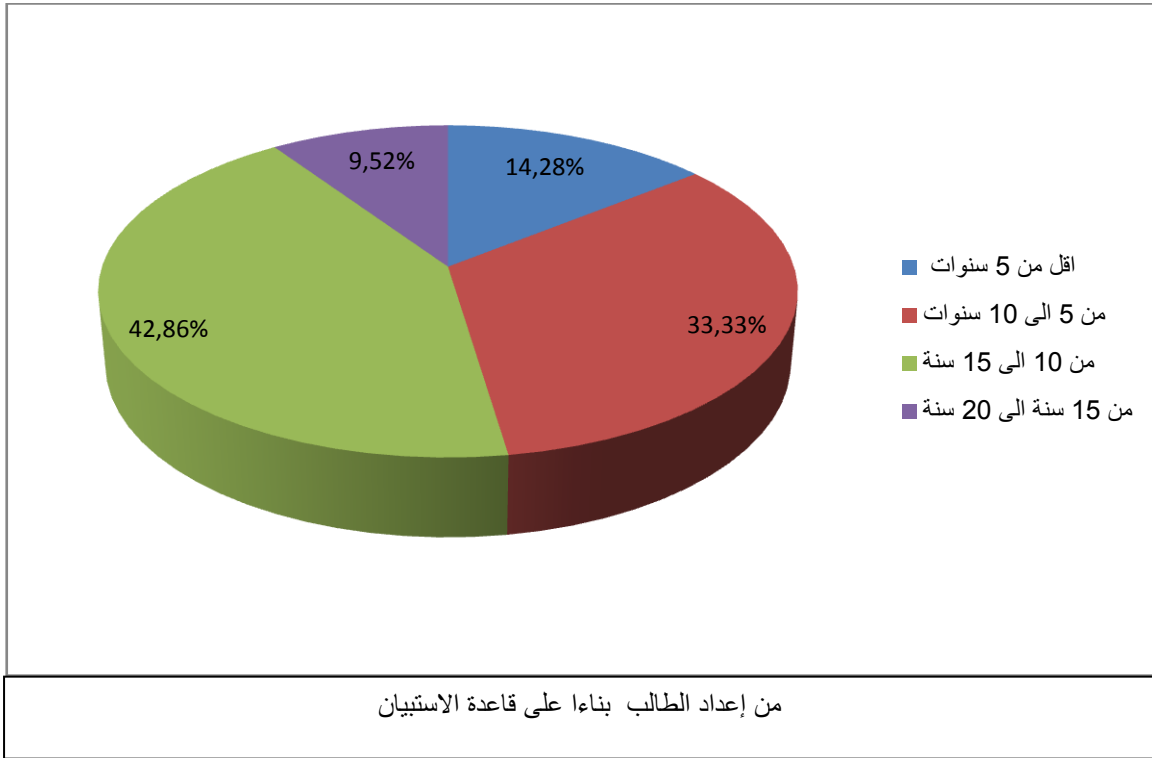
محاسب و استاد في المحاسبة وفئة إطار مالي لدى المؤسسات بنسبة 14.29% وأخيرا فئة خبير محاسبي بنسبة 9.52%
5.الخبرة المهنية

الجدول رقم (3-7) الإحصائيات الخاصة بالخبرة المهنية

النسبة	التكرار	البيان	الرقم
14.28%	03	أقل من 5 سنوات	01
33.33%	07	من 5 إلى 10 سنوات	03
42.86%	09	من 10 إلى 15 سنة	04
9.52%	02	من 15 إلى 20 سنة	05
100%	21	المجموع	06

من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان

الشكل رقم (3-5) توزيع العينة حسب خاصية الخبرة



من إعداد الطالب بناء على قاعدة الاستبيان

التعليق: يتضح لنا من خلال الشكل السابق أن أغلبية المستجوبين فئة الخبرة المهنية (من 10 الى 15 سنة) بنسبة 42.86% تليها فئة (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 33.33% ثم فئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 14.28% وأخيرا فئة (من 15 إلى 20 سنة) بنسبة 9.52%.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.

المطلب الأول : ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الأول من الاستبيان والذي يتضمن 5 أسئلة سنحاول من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية.

الجدول رقم (3-8) يوضح آراء المهنيين حول ممارسة مهنة التدقيق في ظل النصوص التشريعية

الإتجاه	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	رقم العبارة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة%	النسبة%	النسبة%	
موافق	0.750	1.48	03	04	14	1
			%14.3	%19	%66.7	
موافق	0.740	1.38	03	02	16	2
			%14.3	%9.5	%76.2	
محايد	0.902	1.71	06	03	12	3
			%28.6	%14.3	%57.1	
محايد	0.889	1.90	07	05	09	4
			%33.3	%23.8	%42.9	
موافق	0.865	1.62	05	03	13	5
			%23.8	%14.3	%61.9	
محايد	0.829	1.61	24	17	64	المتوسط الإجمالي للمحور
			%22.85	%16.19	%60.95	

من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.61 بانحراف معياري قدره ب 0.829، وحسب ما ود في مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات يتبين بأن أفراد العينة قد ابدوا الموافقة على محتوى هذا المحور، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. لقد تحصلت العبارة " هل عزم وزارة المالية لتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظة الحسابات في معهد تعليم متخصص من شأنه أن يعود بالإيجاب على التأهيل العلمي لكل من المهن المذكورة سابقا" على متوسط حسابي قدرة 1.38 بإنحراف معياري 0.740 لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا ما يؤكد أن تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظة الحسابات في معهد تعليم متخصص يعود عليه بالإيجاب على التأهيل العلمي.
2. لقد تحصلت العبارة " هل القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمد جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي" على متوسط حسابي قدره 1.48 بانحراف معياري قدره 0.750 لتحصل بذلك على الرتبة الثانية من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع إلى أن الإصلاح المحاسبي قد أثر على مهنة التدقيق في جانبها القانوني و التنظيمي من خلال صدور القانون 10-01 الذي استعادة بموجبه وزارة المالية الوصاية على مهنة التدقيق وتم حل المنظمة الوطنية محافظي الحسابات.
3. لقد تحصلت العبارة " هل ترى أن تمديد الخبرة المهنية من 5 الى 10 سنوات سيساعد المدقق على أداء مهامه بشكل أفضل " على متوسط حسابي قدره 1.62 بانحراف معياري قدره 0.865 لتحصل بذلك على الرتبة الثالثة من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة.
4. لقد تحصلت العبارة " هل ترى أن القانون 10-01 سيساعد مستخدمي تقرير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن" على متوسط حسابي قدره 1.90 بانحراف معياري قدره 0.865 لتحصل بذلك على الرتبة الثالثة من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الحياد من قبل أفراد العينة.
5. لقد تحصلت العبارة " هل يسعى القانون 10-01 إلى ضمان استقرار المهنة والسماح للهيئة النقابية بالتفرغ الى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.71 بانحراف معياري قدره 0.902

لتحصل بذلك على الرتبة الثالثة من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الحياد من قبل أفراد العينة.

المطلب الثاني: أثر معايير التدقيق الدولية على أداء مهنة التدقيق

سوف يتم التطرق من خلا هذا المطلب إلى المحور الثاني من الاستبيان، والذي يتضمن 08 أسئلة سنحاول من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول أثر معايير الدولية للتدقيق على أداء المهنة.

الجدول رقم (3-9) نتائج الاستبيان المتعلقة بآراء المهنيين حول اثر معايير التدقيق

الدولية على أداء المهنة

الإتجاه	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	رقم الفقرة
			العدد	العدد	العدد	
			النسبة%	النسبة%	النسبة%	
محايد	0.913	1.67	06	02	13	06
			%28.6	%9.5	%61.90	
موافق	0.644	1.29	02	02	17	07
			%9.5	%9.5	%80.95	
موافق	0.644	1.29	02	02	17	08
			%9.5	%9.5	%80.95	
محايد	0.944	2.24	12	02	07	09
			%57.14	%9.5	%33.3	
محايد	0.973	2.05	10	02	09	10
			%47.61	%9.5	%42.85	
محايد	0.889	1.90	07	05	09	11
			%33.3	%23.8	%42.85	
غير موافق	0.891	2.43	14	02	05	12
			%66.66	%9.5	%23.8	
موافق	0.301	1.10	00	02	19	13
			%00	%9.5	90.5	
محايد	0.77	1.74	53	19	96	المتوسط الإجمالي للمحور
			31.54	%11.30	%57.14	

من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

لقد تحصل هذا المحور على متوسط حسابي قدره 1.74 بانحراف معياري قدره 0.77، وحسب ما ورد في مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات يتبين بأن أفراد العينة قد ابدوا لحياد على محتوى هذا المحور، وقد جاءت هذه الإجابات على النحو التالي:

1. لقد تحصلت العبارة " هل تبني الجزائر لمعايير الدولية للتدقيق يحتم عليها تكوين المدققين " على متوسط حسابي قدره 1.10 بانحراف معياري قدره 0.301 لتحصل بذلك على الرتبة الأولى من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وذلك لضرورة تكوين المدققين ، حيث يعتبر أول خطوة في حال رغبة الجزائر تبني المعايير الدولية للتدقيق.

2. لقد تحصلت العبارتين " هل ترى أن معايير التدقيق الدولية تحسن من جودة التدقيق " و " هل "عملية إصدار معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق تمثل خطوة هامة نحو تدويل مهنة التدقيق " على متوسط حسابي قدره 1.29 بانحراف معياري قدره 0.644 لتحصل بذلك على الرتبة الثانية من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة، وهذا راجع في أن معايير التدقيق الدولية تزيد من فعالية التدقيق، كما تساهم في تدويل مهنة التدقيق في الجزائر.

3. لقد تحصلت العبارة "هل ترى أن معايير إعداد التقرير التي تنص عليها معايير التدقيق تلائم الواقع المهني الجزائري" على متوسط حسابي قدره 1.90 بانحراف معياري قدره 0.889 لتحصل بذلك على الرتبة الثالثة من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الحياد من قبل أفراد العينة، مما يعني أنه لا يوجد معايير يستند عليها المدقق أثناء إعداد التقرير حتى يتسنى لمستخدمي هذا التقرير من اتخاذ القرار الأمثل.

4. لقد تحصلت العبارة "هل ترى أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بسبب ممارسات المدققين بين الدول" على متوسط حسابي قدره 2.43 بانحراف معياري قدره 0.891 لتحصل بذلك على الرتبة الرابعة من بين عبارات المحور وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على عدم الموافقة

من قبل أفراد العينة، وهذا يعني جهلهم بأهمية المعايير الدولية للتدقيق حيث تقلل هذه الأخيرة من التفاوت، أي التوجه نحو التوحيد والتوفيق الدولي.

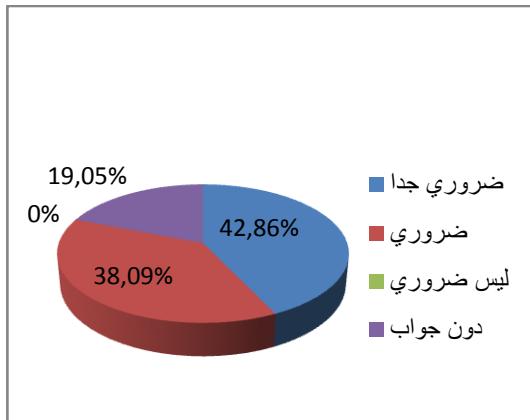
5. لقد تحصلت العبارة " هل ترى ان المعايير الدولية للتدقيق هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة في الجزائر" على متوسط حسابي قدره 1.67 بانحراف معياري قدره 0.913 لتحصل بذلك على الرتبة الخامسة من بين عبارات المحور و بالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الحياد من قبل أفراد العينة، وهذا أمر غير طبيعي حيث معايير التدقيق الدولية تساعد على تحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.

6. لقد تحصلت العبارة " هل ترى أن معايير العمل الميداني التي تنص عليها معايير التدقيق تلائم الواقع المهني الجزائري " على متوسط حسابي قدره 2.24 بانحراف معياري قدره 0.944 لتحصل بذلك على الرتبة السادسة من بين عبارات المحور وبالنظر إلى مقياس ليكارت ذي ثلاث درجات فإن العبارة تحصلت على الحياد من قبل أفراد العينة، وهذا راجع لعدم وجود معايير واضحة تخص العمل الميداني فعلا وتلائم الواقع الجزائري.

المطلب الثالث : إصلاح مهنة التدقيق وتكفيها مع المعايير الدولية في الجزائر

سوف يتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المحور الثالث من الاستبيان، والذي يتضمن 07 أسئلة سنحاول من خلالها التعرف على آراء المهنيين حول أهمية إصلاح مهنة التدقيق وتكفيها مع المعايير الدولية في الجزائر.

السؤال 14: ماذا ترى في إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر؟ كانت الإجابة كما يلي:



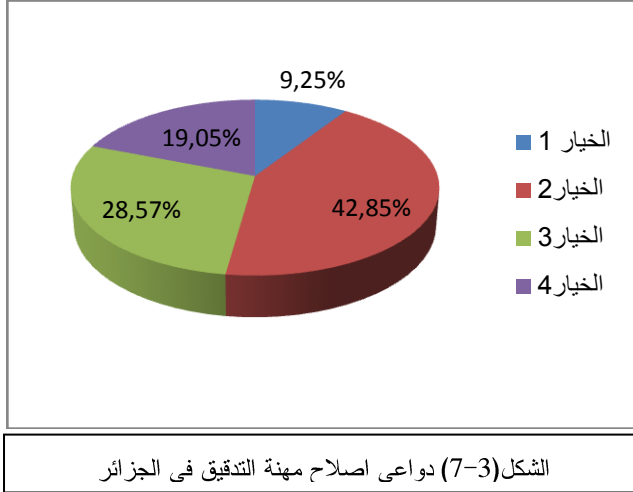
الشكل (3-6) اصلاح مهنة التدقيق

الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	ضروري جدا	09	42.86%
02	ضروري	08	38.09%
03	ليس ضروري	00	00%
04	دون جواب	04	19.05%
05	المجموع	21	100%

جدول رقم (3-10) إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر

التعليق: من خلال البيانات السابقة يتضح لنا أن أغلبية المستجيبون يؤكدون على إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر أمر ضروري جدا وهذا بنسبة 42.86%، في حين أن نسبة 38.09% ترى أنه أمر ضروري، وعليه يمكن القول أن هناك إجماع لدى مختلف المستجيبين على ضرورة إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.

السؤال 15: إلى ماذا تعود حسب رأيك دواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر ؟ كانت الإجابة كما يلي:

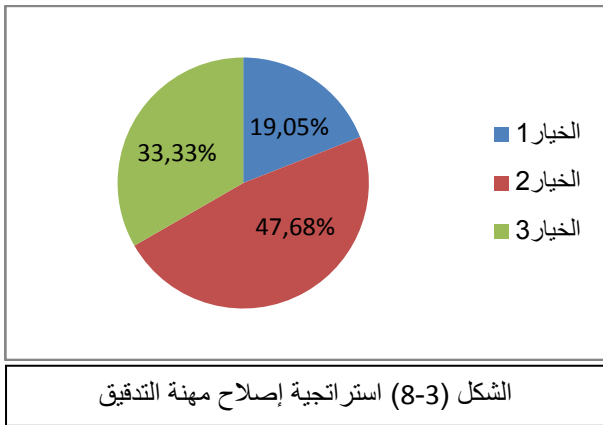


الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	خيار 01	02	09.25%
02	خيار 02	09	42.85%
03	خيار 03	06	28.57%
04	خيار 04	04	19.05%
05	المجموع	21	100%

جدول رقم (3-11) دواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر

التعليق: يتضح مما سبق أن أغلبية المستجيبين يرجعون أسباب ودواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر لمصادقية المعلومة المالية وذلك بنسبة 42.85%، في حين أن نسبة 28.57% تعود إلى المؤسسات الاقتصادية والأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

السؤال 16: في رأيك ما هي الاستراتيجية الملائمة لإصلاح مهنة التدقيق رفي الجزائر ؟

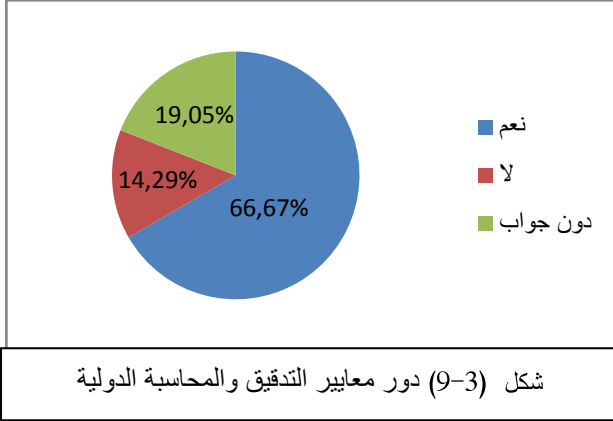


الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	خيار 01	04	19.05%
02	خيار 02	10	47.62%
03	خيار 03	07	33.33%
05	المجموع	21	100%

جدول رقم (3-12) دواعي إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر

التعليق: يتضح لنا من البيانات السابقة أن نسبة 19.05% من المستجيبين أيدت الخيار إصدار معايير خاصة بالجزائر، فيما أيدت نسبة 33.33% أفضلية اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بشكل كلي، ورأت نسبة 47.62% أفضلية إصدار معايير خاصة بالجزائر.

السؤال 17: هل وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي الى زيادة الثقة في المعلومات المالية محل التدقيق ؟ كانت الإجابة كما يلي:

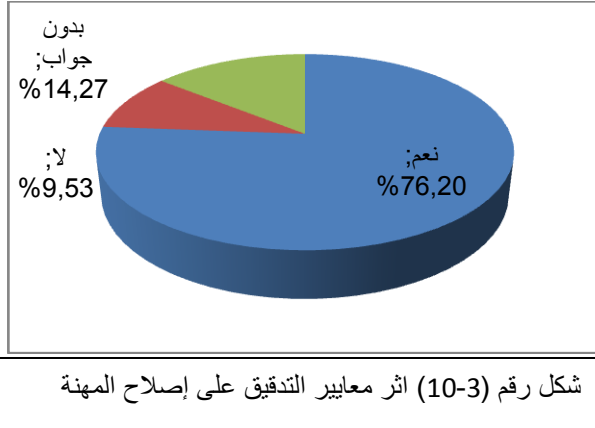


الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	14	66.67%
02	لا	03	14.29%
03	بدون جواب	04	19.05%
05	المجموع	21	100%

جدول رقم (3-13) دور معايير التدقيق والمحاسبة الدولية

التعليق يتضح لنا من البيانات السابقة أن هناك إجماع بين المستجوبين على وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي الى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية محل التدقيق، ذلك بنسبة 66.67%، أما نسبة 14.29% ترى العكس.

السؤال 18: هل ترى أن إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق سيكون له أثر ايجابي على المهنة ؟ كانت الإجابة كما يلي:

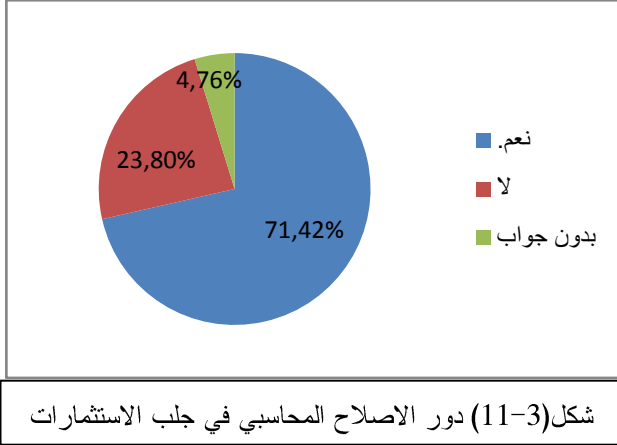


الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	16	76.20%
02	لا	02	9.53%
03	بدون جواب	03	14.27%
05	المجموع	21	100%

جدول رقم (3-14) اثر معايير التدقيق على إصلاح المهنة

التعليق: يتضح لنا من البيانات السابقة أن أغلبية المستجوبين يؤكدون على أن إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق سيكون له أثر ايجابي على المهنة، وذلك بنسبة 76.20%، ونسبة 9.53% ، عبرت بالنفي أما النسبة الباقية امتنعت عن الإجابة.

السؤال 19: في رأيك الإصلاح بشكل عام في ميدان المحاسبة والتدقيق سوف يزيد في جلب الاستثمارات المباشرة ؟

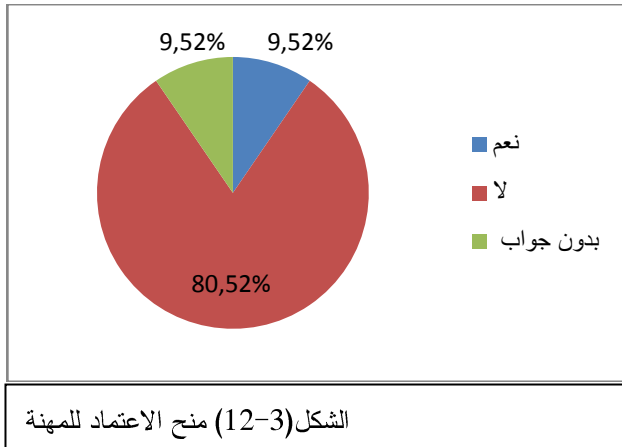


الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	15	%71.42
02	لا	05	%23.80
03	بدون جواب	01	%4.76
05	المجموع	21	%100

جدول (3-15) دور الإصلاح المحاسبي في جلب الاستثمارات

التعليق: يتضح لنا من البيانات السابقة أن أغلبية المستجوبين يؤكدون على ان الاصلاح بشكل عام في ميدان المحاسبة والتدقيق سوف يزيد من جلب الاستثمارات المباشرة وذلك بنسبة 71.42%.

السؤال 20: في إطار مشروع الإصلاح هل منح الاعتماد لممارسة المهنة يصبح من صلاحيات وزير المالية ؟ كانت الإجابة كما يلي:



الرقم	البيان	التكرار	النسبة المئوية
01	نعم	17	%80.52
02	لا	02	%9.52
03	بدون جواب	02	%9.52
05	المجموع	21	%100

جدول (3-16) منح الاعتماد للمهنة

التعليق: يتضح لنا من البيانات السابقة أن نسبة 80.52% أجابت ب "نعم" في حين نسبة 9.52% أجابت بالنفي، أما الباقي فامتعت عن الإجابة، يمكن القول أن الأغلبية يرون أن من صلاحيات الوزارة الوصية منح الاعتماد لأصحاب المهنة.

خلاصة:

في هذا الفصل تمت الإشارة إلى إجراءات الدراسة الميدانية والوسائل المستخدمة حيث تم التطرق إلى التحليل الوصفي لخصائص العينة الديمغرافية، وتحليل نتائج الاستبيان من أجل التعرف على آراء العينة المتكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، ومساعدى المحاسبين، وكذا الأساتذة المتخصصين في المجال والإطارات المالية حول مجموعة من النقاط المتعلقة بضرورة إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر.

خاتمة عامة

من خلال تناولنا للموضوع أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول إمكانية معايير التدقيق الدولية من تسهيل مهنة التدقيق، وإلى أي مدى يمكن تطبيقها في الجزائر. خضعت مهمة التدقيق في الجزائر إلى عدة إصلاحات ومن أجل مواكبة هذه الإصلاحات ثم إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27 أبريل 1991م واعتبار هذا القانون منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر. وبذلك أصبحت هذه الأخيرة مهنة حرة مفتوحة أمام كل من تتوفر فيه شروط ممارستها.

ورغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر بقيت بعيدة عن أداء الدور المنوط بها كما أنها لم تواكب التطورات الدولية التي مست المهنة وهذا ما أدى بوزارة المالية إلى إصدار القانون 10-01 التي استعادة بموجبه الوصاية مهنة التدقيق وفي ظل غياب منظمة مهنية مستقلة تتولى عملية إصدار معايير محلية فإنه من الأفضل الاعتماد على معايير التدقيق الدولية وذلك من خلال تكييفها مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

ومن خلال استقرارنا لواقع مهنة المراجعة في الجزائر ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها لاحظنا أن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى للرقى بهذه المهنة إلا أنها لم تنزل إلى الميدان وذلك لعدم وجود هيئات . لمتابعة تطبيق هذه النصوص وكذا عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين المكاتب الجزائرية الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس عن التقارير التي أصبحت شكلية لا تعتبر عن واقع المؤسسات، وإضافة إلى ما تقدم فإن البحث سمح لنا بالخروج بعده استنتاجات نجملها فيما يلي:

1. اختيار فرضيات البحث
2. أهم النتائج المتواصل إليها

3. أفاق البحث

4. التوصيات

اختبار لفرضيات: بعد عرض مختلف عناصر هذا البحث بشقيه النظري والتطبيقي

تم اختبار مدى صدق فرضيات البحث وكانت النتائج التالية:

تم التأكد من صحة الفرضية الأولى، أي ممارسة مهنة التدقيق تتماشى مع النصوص التشريعية الوطنية، حيث أقر المستوجبون على أن القانون 10-01 جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي، كما يسعى هذا الأخير إلى ضمان استقرار المهنة أما بخصوص الخبرة المهنية فتمديد الفترة من 05 إلى 10 سنوات قد يحسن من أداء المدققين. كما تم عدم التأكد من صحة الفرضية الثانية: أي اثر المعايير الدولية للتدقيق على أداء المهنة، حيث أبدا المستجوبين الحياد على أن المعايير الدولية للمراجعة هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر، وهذا حسب رأيهم راجع الى ان المستجوبين ليس لهم اطلاع على المعايير الدولية للتدقيق وماتتميز به عن نظيرتها المحلية.

تم التأكد من صدق الفرضية الثالثة، أي إصلاح مهنة التدقيق دون الاستناد للمعايير الدولية لتدقيق، حيث أجمع المستجوبين من خلال هذا المحور على ضرورة إصلاح المهنة وارجعوا ذلك للحصول على معلومات مالية صادقة وظهور السوق المالية والإصلاح المحاسبي أما بخصوص الإستراتيجية الملائمة لإصلاح مهنة التدقيق فقد كان الإجماع على اعتماد المعايير الدولية للتدقيق بشكل كلي، لأنها الإستراتيجية الوحيدة التي تجمع بين متطلبات المحيط الوطني والدولي

أهم النتائج المتوصل إليها:

بعد الإلمام بالموضوع تم الخروج بمجموعة من النتائج :

- إن الفارق بين القانون 08/ 91 والقانون الحالي 10-01 هو ما ورد في المادة [08] من هذا القانون ومفاده بأن الوزارة المالية ستتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من قبل معهد متخصص تابع لها ، وهذا ما ينعكس على التأهيل العلمي لهذه الفئة .

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

- الإستراتيجية المطلقة لإصلاح مهنة التدقيق في الجزائر هي تكييفها مع المعايير الدولية .

- إن إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير التدقيق الدولية سيكون له أثر إيجابي على مهنة التدقيق.

- إن وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية والشركات الموجودة في الدول النامية مما يكون له أثر إيجابي للمزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول .

آفاق البحث :

من خلال دراستنا لإشكالية البحث تبين لنا وجود العديد من الإشكالات التي لم يتسنى لنا الإلمام بها في هذا البحث ، نجلها في ما يلي :

- متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- انعكاس تبني الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدوليين على جذب الاستثمار

الأجنبي المباشر .

- مسؤوليات المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية .

التوصيات:

- أخذ الجزائر بعين الاعتبار منهاج التعليم الدولي، وكذا منهاج التعليم المعتمد لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين .
- ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة .
- تكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا ميدانيا وتوفير المعلومات وتحيينها.
- الاهتمام بالتواصل بين الأكاديميين والمهنيين والهيئات المنظمة للمهنة .
- الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة في مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة .

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المرجع في التقرير عن الغش،
الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية قانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير
المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 يتضمن
قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر يتضمن الموافقة على الإجازات
والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة
المهنة، العدد 32، المؤرخ في 199/03/24.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، ألمصف الوطني
للخبراء المحاسبين، ومحا فاضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، عرض الأسباب.
6. حسن يوسف القاضي، تدقيق الحسابات والإجراءات، الدار العلمية الدولية، عمان،
2000.
7. حكيمة مناعي، تقاري ر المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير
المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة الماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية
وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر.
8. شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في
العلوم الاقتصادية، {على الخط} جامعة سطيف 1، متاح على "www.pdfactory.com"،
أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24.
9. شرقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين
الجزائر والمغرب.

10. شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، { على الخط } جامعة سطيف 1، متاح على " www.pdfactory.com "، أطلع عليه بتاريخ 2016/2/24.
11. القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 المؤرخة في 11 يوليو 2010 المادة 05.
12. القانون التجاري، المادة 753 نص 266.
13. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، { على الحظ }، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، متاح على " www.iefpedia.com، أطلع عليه بتاريخ، 2016/03/27 .
14. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
15. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق.
16. محي الدين، محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، المركز الجامعي بالمدينة، 2008.
17. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 07، المؤرخة في 2011، المادة 02.
18. المرسوم التنفيذي رقم 318/96، المؤرخ في 96/09/25 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية الجزائرية، عدد 56، 1996، المادة 02 .
19. وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة.