جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ...../2023

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

واقع ممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر بعد الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق

دراسة حالة: عينة من مكاتب التدقيق- لولاية تبسة

إعداد الطالبين:

- عبد الحميد سديرة
- منير مشري

إشراف الدكتورة:

حجيلة خلدون

أعضاء لجنة المناقشة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
مليكة مدفوني	أستاذ محاضرة أ	رئيسا
حجيلة خلدون	أستاذ محاضرة أ	مشرفا ومقررا
شادية بن عبود	أستاذ مساعد أ	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين، القائل في محكم التنزيل "وفق كل ذي علم عليم" سورة يوسف الآية 76.

الحمد لله الذي من علينا بإكمال هذه المذكرة بكل سرور واعتزاز وامتنان كما لكل مشوار بداية فله نهاية، ونسأل الله خير الطريق وخير الرفيق ونرجو منه التوفيق.

أهدي هذه الثمرة إلى الذي سيظل شمعة ينير طريقي، إلى من شجعني دون كلل أو ملل إلى مصدر فخري وعنوان نجاحي إلى روح جسدي وحبيبي إلى الأبد إلى من كنت له قرة العين وكان لي الدنيا بحالها إلى أبي رحمه الله واسكنه فسيح جناته.

إلى الحبيبة إلى نور عيني وقرتها أقبل جبينك إجلالا، ويديك إمتنانا وقدميك جنانا، إلى التي لن أكتفي بحبر قلمي عرفانا لجميلها، إلى أمي العزيزة أدامك الله تاجا فوق رؤوسنا.

إلى من سهرت وتعبت لأجل راحتي إلى شريكة حياتي زوجتي العزيزة إلى بناتي اهدي هذا العمل .

الشكر والعرفان

قال تعالى "أشكروني أزدكم"

الحمد لله الذي وهب لنا نعمة العقل والعلم

الحمد لله الذي وفقنا وسهل لنا التقدم إلى الأمام

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله محمد ﷺ أعظم الخلق

إن واجب الوفاء والإخلاص يدعونا أن نتقدم بجزيل الشكر وبباقة أمتنان وعرفان إلى الأستاذة المشرفة "د- خلدون حجيلة" التي أفادتنا بنصائحها وإرشاداتها القيمة التي كانت لنا عونا في إتمام هذه المذكرة على أكمل وجه فالشكر الجزيل والتقدير لها على جهدها المبذول.

كما نتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ "شنيخر يوسف"- محافظ حسابات على المعلومات القيمة التي أفادنا بها خلال فترت التربص بمكتبه الكائن بولاية تبسه

كما نتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير ونخص بالذكر أساتذتنا المحترمين الذين تلقينا عنهم مبادى البحث العلمي عبر كامل المشوار الدراسي وشكر خاص لكل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص مالية المؤسسة كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة.

وشكـــــرا

- **مشري منير**
- **سديرة عبد الحميد**

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الواقع الجديد لمهنة التدقيق المالي في الجزائر بعد الإصلاحات التي مست مهنتي المحاسبة و التدقيق كاستبدال المخطط الوطني المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي و كذا اصدار قانون 10-01 الذي خلف قانون 91-08، إضافة الى اصدار 16 معيارا للتدقيق تتوافق و المعايير الدولية للتدقيق.

و قد خلصت الدراسة الى أن واقع مهنة التدقيق في الجزائر وتنظيمها انطلاقا من دراسة النصوص القانونية التي تؤطر عملها، وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التنفيذية التي يراد من وراء تطبيقها الرقي بالمهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والإفصاح المرجوين من مستخدمي مخرجاتها، إلا أن الواقع العملي غير ذلك، إذ أن المهنة لا زالت تتخبط في العديد من المشاكل، ذلك أن هاته الإصلاحات لوحدها غير كافية للنهوض بالمهنة ما لم تصاحبها إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كل القطاعات المكملة للمجال المحاسبي بما فيها المؤسسات الضريبية والمصرفية والقضائية و مؤسسات التعليم و التكوين وحتى الأسواق المالية.

الكلمات_المفتاحية: مهنة التدقيق المالي، النظام المحاسبي المالي، قانون 10-01، معايير التدقيق المحلية.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de révéler la nouvelle situation de la profession d'audit financier en Algérie après les réformes qui ont affecté les professions comptables et d'audit, telles que le remplacement du Plan Comptable National par le Système Comptable et Financier, ainsi que la promulgation de la loi 10-01 , qui a succédé à la loi 91-08, ainsi que la publication de 16 normes d'audit conformes aux normes internationales d'audit.

L'étude a conclu que la situation de la profession d'audit en Algérie et son organisation est bien encadre par un grand nombre de lois et de décrets dont leur application permet de faire progresser la profession au niveau requis de confiance et de divulgation souhaité par les parties prenantes. Cependant, la situation de la profession patauge encore dans de nombreux problèmes, car ces réformes ne suffisent pas à elles seules à faire avancer la profession si elles ne s'accompagnent pas de réformes radicales et profondes. des réformes au niveau de tous les secteurs complémentaires au domaine comptable, y compris les institutions fiscales, bancaires, judiciaires, d'éducation et de formation professionnelle, et même le marché financier.

Mots clefs: Audit financier, Système Comptable et Financier , Lois 10-01, Norme d'Audit Algériennes.

الفهرس

الموضوع	الصفحة
الإهداء	–
الشكر والعرفان	–
الملخص	–
الفهرس	I–III
قائمة المختصرات	I–III
فهرس الأشكال و الجداول	I–II
المقدمة	أ–و
الفصل الأول: التدقيق المالي في الأدبيات النظرية	07–37
تمهيد	07
المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق	07
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق	08
المطلب الثاني: تعريف التدقيق	09
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	10
المبحث الثاني: تقديم عام للتدقيق المالي	14
المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي	14
المطلب الثاني: أهداف وأهمية وفروض التدقيق المالي	15
المطلب الثالث: معايير التدقيق المالي	20
المبحث الثالث: منهجية التدقيق المالي	28
المطلب الأول: تخطيط مهمة التدقيق	28
المطلب الثاني: تنفيذ مهمة التدقيق	34
المطلب الثالث: إعداد التقارير	36
خلاصة	37

الموضوع	الصفحة
الفصل الثاني: عراقيل و تحديات مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصلاحات مهنتي المحاسبة والتدقيق	65-39
تمهيد	39
المبحث الأول: الإطار التنظيمي الجديد لمهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر	39
المطلب الأول: تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر قبل الإصلاحات	39
المطلب الثاني: إصلاحات مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر	42
المبحث الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإصلاحات	54
المطلب الأول: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق في الجزائر	54
المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق قانون 10-01 ومعايير التدقيق المحلية على مهنة التدقيق في الجزائر	56
المطلب الثالث: العراقيل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في الجزائر	59
المبحث الثالث: دراسة عينة من مكاتب التدقيق لولاية تبسة	60
خلاصة	65
الخاتمة	66
قائمة المصادر والمراجع	69

قائمة المختصرات

الإختصار	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الاجنبية
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	International Auditing And Assurances Standards Board
IAS	المعايير الدولية للمراجعة	International Standards OF Auditing
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Fédération Of Accountants
IFRS	معايير الإبلاغ المالي	Financial Reporting Standards
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Normes d'Audit Algeriennes (Algerian Auditing Standards)

I. فهرسة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم 1	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	22

II. فهرسة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم 01	التطور التاريخي للتدقيق	08
الجدول رقم 02	أهداف التدقيق المالي	17
الجدول رقم 03	معايير التدقيق الدولية	26
الجدول رقم 04	يوضح شهادات الاعتماد الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة منذ توليه لمهامه طبقا للقانون 10-01	56
الجدول رقم 05	يوضح إحصائيات حول التربص المهني للفئات المهنية الثلاث منذ بداية تنفيذ قانون 10-01	56

المقدمة

المقدمة:

إن ما شهدته السنوات الأخيرة من اختلالات مالية ومحاسبية وما انجر عنها من انهيار لمؤسسات محلية ودولية كوورلد كوم و بارمالا، يعود سببه بالدرجة الأولى إلى افتقار إداراتها إلى الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف بالإضافة إلى عدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية المتعلقة بالمعلومات المحاسبية والعاكسة لحقيقة الأوضاع المالية للمؤسسات. فإذا كان الهدف الأساسي للمحاسبة هو توصيل المعلومات المالية والمحاسبية لمتخذي القرارات، فإن من واجب المدققين تعزيز المصداقية والثقة في هذه القوائم بالشكل الذي يدعم سياسة الإفصاح المناسب والهادف لتحقيق الاستغلال الأمثل لهذه المعلومات من قبل مستخدميها سواء من داخل أو خارج المؤسسة. ويزداد تعقيد مهمة التدقيق مع تعدد وتشابك وتعقيد العمليات الاقتصادية داخل المؤسسات، الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في السياسات التسييرية بما يتماشى مع المستجدات العالمية والأنماط التسييرية الجديدة.

تسعى الجزائر جاهدة للخروج من عزلتها لمواكبة هاته المستجدات ، حيث انتقلت من الاقتصاد الموجه الى اقتصاد السوق كما تهدف للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وهو توجه لا بد أن تنتهجه من خلال القيام بالعديد من الإصلاحات، ومن بين هذه الإصلاحات تبني النظام المحاسبي المالي سنة 2007، باعتباره جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي الجديد، وأصدرت قانون رقم 10-01 المؤرخ في جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وذلك لإصلاح منظومة التدقيق التي اتسمت بنوع من اللاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة، بدليل أنه لم يعد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

في ظل هذه المعطيات وأمام هذا الانفتاح وما يقتضيه من منافسة شديدة يبدو من الضروري إصلاح وتنظيم وضبط المهنة، وتكوين المراجعين واعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة.

1. **<u>إشكالية البحث:</u>** قمنا بطرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر عموما وفي ولاية تبسة بالخصوص بعد الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق ؟

إن الإجابة على هذه الإشكالية يتطلب منا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1) فيما تتمثل الإصلاحات التي باشرتها الجزائر في ميداني المحاسبة والتدقيق؟
- 2) ما هو انعكاس هاته الاصلاحات على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ؟
- 3) ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق في ولاية تبسة؟

2. فرضيات البحث:

وللإجابة على الإشكالية تمثلت الفرضية الرئيسية للدراسة في:

رغم الجهود المبذولة في سبيل اصلاح مهنة التدقيق في الجزائر إلا أن واقع المهنة يبقى حبيس العديد من المشاكل وطنيا و محليا.

ومنه يمكن استنتاج الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الأولى:** إصلاحات مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر لن تؤتي ثمارها ما لم تصاحبها إصلاحات في قطاعات داعمة لها كالبنوك، الضرائب، التعليم والتكوين، القضاء ..الخ.
- **الفرضية الثانية:** يشير الواقع العملي لمهنة التدقيق بالجزائر الى تخبطه في عدة مشاكل تخص الجانب التشريعي، التنظيمي، التكويني والتوعوي.
- **الفرضية الثالثة:** يشير الواقع العملي لمهنة التدقيق بولاية تبسة الى تخبطه هو الاخر في نفس المشاكل التي تعاني منها المهنة وطنيا.

3. أسباب اختيار الموضوع:

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر.
- اهتمامي الشخصي بعلم التدقيق.
- حاجة المؤسسة الجزائرية التي شهدت تحولا في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بقصد تحقيق الفعالية في التسيير.

4. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة.
- إبراز أهم الأسباب الدولية والوطنية التي ألزمت الجزائر على إحداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية.

- محاولة تشخيص الواقع العملي للتدقيق في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بتدقيق الحسابات.
- معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر.

5. أهمية الدراسة:

إن التحولات العالمية نحو توحيد الممارسات المحاسبية و كذا ممارسة مهنة التدقيق تضعنا أمام حتمية اصلاح مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر، خصوصا و أننا نشهد ضرورة التحول في النمط الاقتصادي من اقتصاد موجه لا يولي أهمية كبيرة للمعلومة المالية الى اقتصاد مالي بحت تعتبر المعلومة المالية فيه رئته التي يتنفس بها.

6. منهج الدراسة

تعتمد هاته الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال تقديم الأدبيات النظرية المتعلقة بالتدقيق بصفة عامة والتدقيق المالي بصفة خاصة، كما تم إتباع المنهج الوصفي المسحي لعدد من الدراسات في الشق الأول من الجانب التطبيقي وذلك لمحاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، كما تم تعزيزه بعينة وذلك باختيار مجموعة من مكاتب التدقيق لتكون موضوع الدراسة. و قد كانت طريقة جمع البيانات المتبعة هي المقابلة المباشرة و اتبعنا أسلوب التحليل النوعي الاستقرائي والاستنباطي خلال مرحلتي تنظيم البيانات وعرض النتائج.

7. تحديد إطار الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العنصرين الآتيين:

- **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية لهاته الدراسة في استقراء واقع مهنة التدقيق في الجزائر ككل ومن ثم تم تعزيزها بعينة من مكاتب التدقيق لولاية تبسه.
- **الحدود الزمنية:** تمتد الحدود الزمنية من تاريخ تبنى النظام المحاسبي المالي-2007- إلى يومنا هذا.

8. الصعوبات التي صادفت الدراسة:

تبعا لخصوصية الموضوع المتعلق بواقع مهنة التدقيق في الجزائر وجدنا أمامنا صعوبات من أهمها الآتي:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، خاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير بالإضافة إلى الكتب التي تفتقد إليها الجامعة الجزائرية.

- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل التنظيم الجديد لمهنتي المحاسبة والتدقيق.

9.الدراسات السابقة.

- **دراسة خديجة هاجر دويدي، فيصل سعدي[1]،2018: واقع تقارير المراجعة في الجزائر في ظل الإصلاحات،** توصلت هذه الدراسة إلى تقديم استقراء لواقع مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، من خلال التطرق لتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تحكمها، وتوصلت إلى ان التنظيم المهني القانوني للمراجعة الخارجية في الجزائر كان بطيئا ومهملا، إلى أن جاء القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد والذي أعاد الاعتبار للمهنة ونظمها، وما صاحبه من مراسيم وقرارات ومقررات، منه ما أسس لإنشاء منظمات ونقابات مهنية ومنها ما حدد سلوكيات المهنة وما يجب أن يتحلى به المراجعون.

كما تم عرض تطور وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والإحاطة قدر الإمكان بالنصوص القانونية المنظمة للمهنة، بالتركيز على القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب،ومحافظ الحسابات،والمحاسب المعتمد وتحليل مضمونه.

- **دراسة قاسمي سعيد وحيرش أحمد،2017[2]: محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق في ولاية مسيلة مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية.**

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر سواء الداخلي أو الخارجي، -محافظة الحسابات- ذلك أن التدقيق أحد أهم الوسائل الرقابية التي تستعملها المؤسسة وتلتزم بها قانونا للحصول على رأي محايد. كذلك تعتبر مهنة التدقيق من أهم الوسائل الرقابية التي تقوم بفحص انتقادي للسجلات والمستندات المحاسبية، بناء على أدلة كافية وملائمة نظرا للأهمية التي يكسبها التدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية باعتبارها نشاط اقتصادي.

---

1 خديجة هاجر دويدي وآخرون، **واقع تقارير المراجعة في الجزائر في ظل الإصلاحات**، الملتقى العلمي حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس،2018

2 قاسمي السعيد، حيرش احمد، **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر**، دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد1، العدد1، جوان2017

- **دراسة سليمة بن نعمة، أمين مخفي[1]،2017 :واقع الممارسة المهنية للمحاسبة و التدقيق في الجزائر،(دراسة مقارنة للقانون 91-08 و القانون 10-01)**،تهدف هذه الدراسة إلى تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل القانون 10-01 وذلك من خلال تتبع أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المهنة، وبعرض محتوى مشروع القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات،و المحاسب المعتمد،وتطرقت الدراسة إلى أهم الاختلافات بينه وبين القانون 91-08، وتوصلت الدراسة إلى أن الحكومة الجزائرية قامت بإصلاح مهنة المحاسبة نظرا لوجود الكثير من المشاكل التي تواجه المهنة، حيث تهدف الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 إلى تطور مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر وجعلها تتماشى مع المستجدات المعاصرة.
- **دراسة زوهري جليلة، صالح اليأس[2]،2015:واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية** ، سلطت هذه الدراسة الضوء على مهنة التدقيق وذلك من حيث تحديد أهم المعالم المتعلقة بالمفاهيم و المبادئ الأساسية والمعايير الدولية المنظمة لهذا المجال، كما أبرزت أهم الإصلاحات التي جاء بها المشرع الجزائري في إطار تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في ظل الخيار الجزائري وذلك بهدف تحقيق التوافق، القاضي بتبني النظام المحاسبي المالي الدولي، وتحسين جودة المعلومات المالية و الإفصاح.
- **دراسة شريقي عمر[3]،2013 :التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1.** تناولت هذه الدراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان، تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في:

- الإطار العام للممارسة المهنية.

---

1 بن نعمة سليمة،مخفي أمين،**واقع الممارسة المهنية للمحاسبة و التدقيق في الجزائر**، دراسة مقارنة للقانون 91-08 و القانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، رقم 05، اكتوبر 2017.

2 زوهري جليلة، صالح الياس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، 2015.

3 شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف1، 2013.

- الهيأة المهنية المشرفة على تنظيم المهنة.
- معايير المراجعة.
- دستور آداب وسلوك المهنة.

وعلى ضوء دراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة، فقد تم التوصل إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة وقد قدمت الدراسة مساهمة لتطوير التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر بما يسمح بالارتقاء بمستوى المهنة، وتحقيق أهدافها.

تتفق الدراسة الحالية مع كل الدراسات السابقة في كونها تناولت اخر اصلاحات مهنتي المحاسبية و التدقيق في الجزائر خاصة ما تعلق بقانون 10-01 و معايير التدقيق الجزائرية، في حين تختلف عنها في كونها جامعة و شاملة لكل النتائج التي توصلوا اليها فيما يخص المشاكل و التحديات التي تواجه المهنة في الجزائر عموما مع إضافة أخرى مميزة لواقع المهنة في ولاية تبسة من خلال مقابلات مباشرة مع عينة من محافظي الحسابات في الولاية.

10. هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيقا لأغراض الدراسة تم تقسيم الموضوع إلى فصلين وفق الخطة التالية:

الفصل الأول : التدقيق المالي في الأدبيات النظرية يخص هذا الفصل الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق في الأدبيات النظرية حيث تم عرض النشأة و التطور، أهداف وفروض التدقيق، كما تم عرض معايير التدقيق المالي وصولا إلى منهجية التدقيق المالي.

الفصل الثاني : العراقيل و التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصلاح مهنتي المحاسبة والتدقيق. تم عرض في المبحث الأول الإطار التنظيمي الجديد لمهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإصلاحات، أما المبحث الثالث فتم فيه دراسة عينة من مكاتب التدقيق بولاية تبسه.

الفصل الأول: التدقيق المالي في الأدبيات النظرية

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق من بين أهم الوسائل الرقابية التي تعتمدها الدولة بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة للوقوف على حقيقة الوضعية المالية التي تسود أعمال المؤسسات الاقتصادية. فالتدقيق وما يتميز به عن غيره من المهن الحرة له دور فعال في المجتمعات المتطورة، فهي تعمل على تطوير هاته المهنة من خلال المنظمات المهنية المحلية والدولية التي أخذت على عاتقها مهمة وضع معايير وأطر مرجعية تحكم وتنظم عملية التدقيق.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى:

المبحث الاول: مدخل عام للتدقيق

المبحث الثاني: تقديم عام للتدقيق المالي

المبحث الثالث: منهجية التدقيق المالي

المبحث الأول: مدخل عام للتدقيق

إن التدقيق ميدان واسع وشاسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تعقد نشاط الإنسان وتنوعه. ومع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المستخدمة، أصبح تسييرها يصعب يوما بعد يوم، إذ تكثر العمليات المنجزة وخاصة المعلومات المتدفقة ومنه الأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا. ومنه حتى نتعرف على التدقيق يجب أن نتطرق إلى التطور التاريخي له بحيث نصل إلى تعريف التدقيق ومن ثم نتطرق إلى أنواع التدقيق.

ومنه تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب. يتضمن الأول لمحة تاريخية عن التدقيق والثاني يلخص أهم التعاريف، وفي المطلب الأخير نتطرق إلى أنواع التدقيق بصفة عامة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق:

ان كلمة "مراجعة" أو "تدقيق"•،"Audit" مستمدة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع، وذلك لأن الحسابات كانت تتلى بصوت عال في الساحات العامة. يمكن رد جذور المراجعة أو التدقيق إلى زمن بعيد،

• على الرغم من أن هناك فرق بين المصطلحين خاصة لدى المنظمين للمهنة، إلا أن هناك بعض البلدان لا زالت تستخدمهما كمصطلح واحد ومنهم الجزائر. فحسب البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB فإن مراجعة REVIEW تعني مهمة التأكد التي يكون الهدف فيها تخفيض مخاطر مهمة التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف مهمة التأكد، كأساس لشكل سلبي للتعبير عن استنتاج

ففي الحضارات القديمة – كالفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان– كانت الحكومات المركزية تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين، ولمراقبة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية الضرائب وعينت مراجعين متخصصين لفحص هذه السجلات والتأكد من سلامتها، وكان التحقق من صحة الحسابات يتم عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة. وقد كان عمر بن الخطاب رضي الله عنه يستغل موسم الحج لعرض حسابات الولاة من مصاريف وإيرادات لتدقيقها علما أن العملية كانت تمس كل الحسابات بدون استثناء لغرض اكتشاف الغش أو الأخطاء ومحاسبة المسؤول عنها .

ولقد تطورت مفاهيم علم التدقيق بظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر على يد العالم الإيطالي Paciolo Luca والتي نشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية ؛ مما أدى إلى اتساع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة.إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة، من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص[1]. لذلك سنتطرق إلى أهم المراحل التاريخية التي مرت بها مهنة المراجعة عبر التاريخ، وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة

أهداف المراجعة	المراجع	الامر بالمراجعة	المدة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	**الملك – الإمبراطور–الكنيسة – الحكومة**	**رجل الدين– كاتب**	**معاقبة السارق على اختلاس الأموال– حماية الأموال**
من 1700 ميلادي إلى 1850	**الحكومات– المحاكم التجارية والمساهمين**	**المحاسب**	**منع الغش–ومعاقبة فاعليه – حماية الأصول**
من 1850 إلى 1900	**الحكومة والمساهمين**	**شخص مهني في المحاسبة أو قانوني**	**تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية**

الممارس. يستخدم المراجع إجراءات محدودة وأدلة تعتمد بالأساس على الاستفسار للوصول إلى مستوى توكيدي أقل مقارنة بالتدقيق. إذن التدقيق هي مهمة التأكد التي يكون الهدف فيها تخفيض مخاطر مهمة التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول في ظروف المهمة كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس، وهو توكيد ايجابي يستلزم إجراءات شاملة وأدلة أكثر موثوقية وهو ما نهتم به في هاته الدراسة.

1 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص: 6-7.

من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء 'الشهادة على مصداقية القوائم المالية
من 1940 إلى 1970	الحكومة- البنوك- والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة القوائم المالية
من 1970 إلى 1990	الحكومة_هيئات أخرى- والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1900	الحكومة-هيئات أخرى- والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات - ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام المعايير ضد الغش العالمي

Source: Lionel Collins et Gérard Vallin ,**Audit et Contrôle Interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques** ,4eme édition ,Dalloze,Paris,1992,p17.

إلا أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق في العصر الحديث (بداية النصف الثاني من القرن العشرين) في العديد من دول العالم يجد أنها تمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة[1].

المطلب الثاني: تعريف التدقيق:

من بين التعاريف المختلفة للتدقيق نجد:

- **التعريف الأول:** " التدقيق فحص انتقادي يسمح بالتحقق من المعلومات والعمليات والنظم التي أنتجتها من أجل إبداء رأي فني محايد تحقيقا لأهداف معينة"[2]
- **التعريف الثاني:** "التدقيق هو إجراء التحقق في مجال محاسبي أو ضريبي أو قانوني أو اجتماعي يُعهد إلى محترف يسمى أحيانًا "المدقق"، وتتمثل مهمته في التحكم في فرص المشروع أو الامتثال للقانون، أو سلسلة من الإجراءات القانونية والإبلاغ عنها في شكل تقرير[3].
- **التعريف الثالث:** " التدقيق هو خبرة مهنية يقوم بها شخص مختص ومستقل تؤدي إلى حكم حول البيانات المالية، أو الرقابة الداخلية، أو التنظيم، أو الإجراءات، أو أي عملية للكيان المراجع مقارنة

1 أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص30.

2 Raffegeau J. et al**, L'audit financier**, Que sais-je?, Paris, 1994, p.06.

3 Merle Ph. et al.**, Audit et commissariat aux comptes**, Ed. Françis Lefebvre, France, 2003, p.10.

بمعيار ما. وبالتالي فهي عمليات تقييم أو تحقيق أو تحقق أو رقابة، مجمعة معًا تحت مصطلح التدقيق من أجل متطلبات قانونية أو معيارية. في الواقع، تتطلب هذه المتطلبات أن تتوافق هذه العمليات مع إجراءات مكتوبة مع مسؤولين محددين. يُنظر إلى التدقيق على أنه أداة للتحسين المستمر، لأنه يجعل من الممكن تقييم الوضع الحالي من أجل تحديد نقاط الضعيف أو غير المتوافقة (وفقًا لأنظمة المراجعة المرجعية). هذه الملاحظة، التي تمت صياغتها بالضرورة في شكل تقرير مكتوب، تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح التناقضات والأعطال الملحوظة. "[1]

- **التعريف الرابع:** التدقيق هو فحص مهني للمعلومات من أجل إبداء رأي مسؤول ومستقل عنها – المعلومات– في ضوء معايير جودة ما[2].

ومن خلال هذا التعريف يمكن أن نستخلص أن التدقيق:

- **فحص مهني:** كونه علم قائم بذاته يعتمد على منهج وتقنيات وأدوات؛
- **يتعلق بمعلومات:** يجب أن يؤخذ مفهوم المعلومات بمعنى واسع للغاية (معلومات تاريخية أو متوقعة، معلومات كمية أو نوعية).
- **لإبداء رأي مسؤول:** رأي المدقق يحمل مسؤولية مدنية، جنائية وأخلاقية.
- **مستقل:** يجب أن يكون المراجع مستقلا بشكل كاف عند أداء مهمته عن المصدر وكذا المتلقي للمعلومة.
- **الإشارة إلى معيار الجودة:** إن التعبير عن الرأي يعني دائمًا الإشارة إلى معيار جودة معروف ومقبول من قبل الجميع، وهو ما سنراه لاحقًا.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق:

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة تبويبات سواء من حيث عملية التدقيق أو القائم بالتدقيق، أو من حيث الإلزام، ولذلك يمكن تبويب التدقيق من حيث الحدود، إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي ومن حيث الفحص، إلى التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري، ومن حيث التوقيت إلى التدقيق النهائي والتدقيق المستمر، ومن حيث الإلزام

1 https://fr.wikipedia.org/wiki/Audit, consulte le 02/04/2023 a 13:30.

2 Georges Mughanni, **Les outils de l'audit comptable et financier**, Lebanese Association of Certified Public Accountants (Training Program on AUDITING), 2006, disponible sur le site: https://slideplayer.fr/slide/11652866/, consulte le 02/04/2023 a 19:30.

إلى التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري، ومن حيث مهمة الطبيعة، إلى تدقيق البيانات المالية وتدقيق تشغيلي، بيئي، اجتماعي...الخ، وسنتطرق إلى عرض موجز لهاته الانواع:

تبويب التدقيق من حيث الحدود Scope of Audit:

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى: تدقيق كامل وتدقيق جزئي

- **التدقيق الكامل Complete Audit:** التدقيق الكامل يعني فحص كل العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات بغرض التأكد من أنها صحيحة وسليمة' وأنها قيدت وفقا للأعراف المحاسبية، وكان هذا النوع من التدقيق (المراجعة) هو النوع السائد في الماضي إلا أن تطور المشروعات وتعدد عملياتها جعل مثل هذا النوع غير عملي، وحاليا قد لا نجد هذا النوع من المراجعة إلا عند مراجعة المؤسسات الصغيرة[1].
- **التدقيق الجزئي Partial Audit:** وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به.

ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق والهدف منه، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها، كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشي لم ينص عليه في الاتفاق[2].

تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص Scan of Audit:

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى: التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري.

- **التدقيق التفصيلي Full Audit:** وهو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكيد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب،ولذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة، ولكن لا يناسب المؤسسات الكبيرة، لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق، فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار.

1 عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، جامعة العلوم والتكنولوجية، صنعا، 2009، ص26.

2 احمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص42.

- **التدقيق الاختباري Test Audit:** والتدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق احد الأسلوبين وهما: التقدير الشخصي (العينات الحكمية)Judgemental Samples والعينات الإحصائية Statistical Samples.

ولعل إتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة، مثل –المجتمع والعينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية، ولذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني الآن، وأن التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء لذلك الأساس، كما أكده مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي(IAASB)[1].

والجدير بالذكر أنه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية، وبين التدقيق الجزئي والتدقيق الاختباري من ناحية أخرى، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية، أو قد يكون اختباري إذا تم فحص جزء(عينة) من تلك العمليات المالية، وبالمقابل فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق (العمليات النقدية مثلا) وقد يكون اختياريا إذا تم فحص عينة من مجموع مفردات ذلك الجزء.

تبويب التدقيق من حيث التوقيت Timing Audit:

ينقسم التدقيق من حيث التوقيت إلى: تدقيق نهائي وتدقيق مستمر

- **التدقيق النهائي Final Audit:** يعد التدقيق النهائي مناسبا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم،وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المؤسسة بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق. ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب[2].
- **التدقيق المستمر Continuous Audit:** هو التدقيق الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بإجراء الفحص والاختبارات على مدار العام، أي من خلال التردد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة المالية، ومن خلال التدقيق المستمر يقوم مدقق الحسابات بتحديد برنامج زمني يتم الالتزام به وفي

1احمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص 43.

2 **مرجع نفسه**، ص44-45.

النهاية يقوم بإبداء الرأي الفني المحايد، في الموعد المحدد بعد أن يقوم بعملية مراجعة نهائية بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية. يلائم التدقيق المستمر المؤسسات كبيرة الحجم التي تتعامل بعدد كبير من العمليات اليومية.[1]

تبويب التدقيق من حيث الإلزام Degree of Compulsion:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى: تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

- **التدقيق الإلزامي Statutory Audit:** هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقانون والتشريعات السائدة في الدولة(قانون الشركات)، حيث انه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله[2].
- **التدقيق الاختياري Optional Audit:** هو التدقيق الذي لا تلزم المؤسسة القيام بيه، أي تقوم المؤسسة بتعيين المدقق اختياريا دون أن يكون هناك إلزام من قبل قانون أو تشريع معين يلزم المؤسسة بتعيين المدقق، لذلك فالتدقيق الاختياري يناسب المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص.

تبويب التدقيق من حيث طبيعة التدقيق:

حسب طبيعة التدقيق، نجد كل من التدقيق المالي، العملياتي، الاجتماعي، البيئي، الجبائي، الاستراتيجي، تدقيق الجودة وتدقيق الإعلام الآلي.

أولا التدقيق المالي وهو ما سنتعرف عليه في المبحث القادم، أما تدقيق العمليات فيهتم بفحص كافة أو بعض أجزاء الإجراءات التشغيلية للمؤسسة بغرض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل. ولا تقتصر عمليات المراجعة التشغيلية على العمليات المحاسبية فقط، حيث أنها قد تنظمن تقييم الهيكل التنظيمي، إجراءات التسويق، الإنتاج...الخ والغرض منها تقديم تقرير يساهم في تحسين الإدارة ومنه أداء المؤسسة. التدقيق الاجتماعي هو فحص أو تقييم للأداء الاجتماعي للمؤسسة أو بمعنى أخر مدى تطبيق المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المؤسسة في ضوء المعايير المتعارف عليها. التدقيق البيئي يقوم بفحص الأداء البيئي للعميل أو هو أداة رقابية لمدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات التي تنص على المحافظة على البيئة. التدقيق الجبائي تقوم به إدارة الضرائب للتأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والتشريعات الضريبية. التدقيق الاستراتيجي تلجأ إليه المؤسسة

1 غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص،28.

2 **مرجع نفسه**، ص، 27.

باستخدام خبير لتقييم مدى ملاءمة إستراتجيتها للتغيرات الحاصلة في المحيط وكذا قدراتها. تدقيق الجودة تقوم به جهة مستقلة للتأكد من أن العمليات والنتائج قد تم انجازها وفق معايير جودة معينة[1].

المبحث الثاني: تقديم عام للتدقيق المالي

يعتبر التدقيق المالي مهنة حرة وعلم ذو أهمية بالغة خاصة في السنوات القليلة الماضية حيث توالت الفضائح المالية والانهيارات المؤسسية الواحدة تلوى الأخرى، فهو يهدف إلى إعطاء مصداقية أكبر للمعلومات المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات في كل بقاع العالم، وهو بذلك وسيلة للحد من مشاكل كثيرة تولدت عن حتمية الفصل بين حقوق الملكية وحقوق اتخاذ القرار. ويعتبر مشكل عدم تناظر المعلومات أكبر تحدي أمام المدققين الماليين لتقليص فجوة التوقعات بين مستخدميها وجعل الأسواق أكثر كفاءة.

ولا يعد هذا العلم وليد الأزمات الحالية، كما رأينا سابقا، إنما هو نتاج العديد من التجارب التي وقف عليها المدققون عبر العصور باعتبار أن هذا النشاط قديم قدم الزمان. لكن مسار الوقائع الاقتصادية في العالم الغربي عامة والأمريكي خاصة جعلته يتطور ليصبح محورا لكل القرارات الاقتصادية في المجتمع، فرجل الأعمال والبنكي والمورد والدولة و...الخ. كلها تتجه أنظارها إلى تقريره النهائي. وليس هذا فحسب فقد أصبح موجها لقرارات المؤسسة محل التدقيق ومعززا لأدائها بفحصه لجميع الأنشطة داخلها كشرط لاستيفاء عملية الحكم على قانونية وسلامة البيانات المالية والصورة الوافية لها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المالي:

هناك العديد من التعاريف التي حاولت إبراز مفهوم التدقيق المالي، منها ما يعود لاقتصاديين أكاديميين ومنها ما يعود لمنظمات مهنية وفيما يلي عرض لبعضها:

- **التعريف الأول:** لقد تم نشر تعريف التدقيق المالي سنة 1977م من طرف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة إن هدف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج المالية لأخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في المؤسسة[2].

1 عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة الليسانس والماستر في تخصصات مالية المؤسسة، مالية ومحاسبة، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، 2017-2018، ص ص 8-10.

2 احمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة الأولى ،دار الجنان للنشر والتوزيع،عمان،2015،ص9.

- **التعريف الثاني:** وجاء تعريف أخر عن التدقيق على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية: هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية[1].
- **التعريف الثالث:** وعرف (Banmoult)et(Germond) التدقيق على أنه: اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة. وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة[2].

ومهما تعددت التعاريف واختلفت زاوية النظر فيها فخلاصة القول أن التدقيق المالي هو عبارة عن: تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة. وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين وشركاء وبنوك....الخ حول صحة ومصداقية المعلومات المالية الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية وفروض التدقيق المالي

يمكن تبيان أهداف وأهمية وفروض التدقيق فيما يلي:

2-1 أهداف التدقيق المالي

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص، وكذلك درجة اعتماد الرقابة الداخلية. فقديما كانت مهنة التدقيق مجرد وسيلة لتحديد ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء، غش أو تلاعب، أي كان هدفها قاصر على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد.

لكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء صراحة، عام 1997م أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق، ويجب على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات. وعليه أصبح في تلك الحقبة الزمنية من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقاديه منظمة للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي

1 محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2003/2002، ص9.

2 أحمد قايد نورالدين، **مرجع سابق**، ص10.

فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين أو من قام بتعيينه عن نتيجة فحصه. فأصبحت أهداف التدقيق تتمثل فيما يلي[1]:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المؤسسات وهي تشمل:

- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

وينص المعيار الدولي للمراجعة(ISA) رقم (200) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على ما يلي: الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه، فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.[2]

ويعتبر رأي المدقق محصلة لعدة إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين ذلك الرأي لابد من تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي تتلخص في الفحص والتحقق من العناصر التالية[3]:

- دقة وصحة عرض القوائم المالية.
- شرعية وصحة العمليات المالية.
- تقويم عناصر النشاط في القوائم المالية والتقارير المالية.
- الوجود المادي للعناصر المملوكة.

---

1 قاسمي السعيد، حيرش احمد، **مرجع سابق**، ص339.

2 شريقي عمر، **مرجع سابق**، ص. 21.

3 وليم توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض،1989 ،ص ص52-53.

ومن العرض السابق ومن محتوى المعيار الدولي أعلاه، نستنتج أن الهدف الرئيسي للمراجعة في الوقت الحالي هو إبداء الرأي الفني المحايد، عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة، ويمكن أن نعتبر الأهداف حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها أو بمعنى أخر الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات. والجدول التالي يبين الأهداف التقليدية والأهداف المطورة للتدقيق.

جدول رقم(02): أهداف التدقيق المالي

الأهداف التقليدية	الأهداف المطورة
1- أهداف رئيسية: **أ. التحقق والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها.** **ب.إبداء رأي فني ومحايد عن مدى صحة القوائم المالية وسلامتها.**	**1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها.**
2- أهداف ثانوية: **أ. اكتشاف التزوير والأخطاء والغش** **ب. تقليل أو منع احتمالات الغش والأخطاء** **ت. استناد إدارة المؤسسة على الحسابات المراجعة**	**2- تقويم النتائج لما كان مستهدف**
	3- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية لمحو الإسراف من جميع نواحي النشاط بالمشروع.
	4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية الاجتماعية للمواطنين.

المصدر: عصام الدين محمد متولي، **مرجع سابق**، ص 24.

لقد كانت النظرة التقليدية لأهداف التدقيق تنحصر في التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات، حيث يكون دور المدقق فقط التدقيق الحسابي ومطابقة القوائم المالية مع البيانات المثبتة في تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي في أكثر من ذلك. ولكن بتطور أهداف التدقيق تطورت معها وظيفة المدقق، فبعد أن كان موقفه سلبيا يقف عند المطابقة بين القوائم المالية والبيانات المثبتة في الدفاتر، أصبح من واجبه أن يقوم بتدقيق انتقادي منظم وأن يبرز رأيه الفني المحايد، وبذلك لم يعد هدف التدقيق قاصر على الناحية الشكلية بالمطابقة الحسابية للبيانات وإنما امتد إلى جوهر القوائم المالية بقصد إبداء رأي فني محايد.

2-2 أهمية التدقيق المالي

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها. حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة. فمن بين هذه الفئات نجد المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية التي تم تدقيقها، لغرض اتخاذ القرارات فيما يخص توجيه المدخرات والاستثمارات التي تمكنهم من تحقيق اكبر عائد ممكن. أما إدارة المؤسسة فهي تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية، في وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الأداء وتقييمه. كما تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المالية المدققة لأغراض متعددة مثل، التخطيط، الرقابة، منح الإعانات لبعض الصناعات وغيرها.

ولقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق تتمثل فيما يلي[1]:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

وصفوة القول أن كل الأطراف سابقة الذكر ولكي تكون قراراتهم وفق المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية مفيدة بالنسبة لهم، يجب أن تكون على قدر من التأكيد بصدقها من طرف هيئة فنية محايدة.[2]

2-3 فروض التدقيق المالي

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحظي بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك، لذلك فقدت بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري أو نظرية لتدقيق الحسابات أو رقابة الحسابات، إلا أن هذه المحاولات لم ترقى إلى المستوى الأمثل حتى الآن.ولكن يوجد أتفاق بين

1 غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص20.

2 محمد براق وآخرون، **أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقره-بومرداس، 11-12 أفريل 2018، ص40.

الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن أن يبنى عليها تدقيق الحسابات، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي[1]:

- **قابلية البيانات للفحص:** يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.
- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:** يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع الذي يبدي على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة.
- **خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أي أخطاء:** يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل عملية المراجعة اقتصادية عن طريق الاكتفاء بالمراجعة الاختيارية، بدلا عن المراجعة التفصيلية.
- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- **المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل:**:يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض.
- **مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.[2]

---

1 محمود السيد الناغي، **الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات**، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، القاهرة،1976 ص ص 124-133

2 شريقي عمر، **مرجع سابق**، ص17.

المطلب الثالث: معايير التدقيق المالي

الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية التدقيق، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، بحيث تعتبر المعايير المرجع لأعمال المدققين.

3-1 تعريف معايير التدقيق المالي

لقد تضمنت أدبيات المهنة العديد من التعاريف منها:

- التعريف الذي قدمه هاورد ستيتلر (Howard Stettler) ومفاده: تعد معايير التدقيق بمثابة مقاييس نوعية لداء أعمال التدقيق، والأهداف التي يجب الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات[1].
- كما أورد أرنولد جونسون (Johnson Arnoldw)التعريف الذي نص عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم (AICPA)، على أن المعايير تمثل: المبادئ الأساسية لعملية التدقيق، تلك المبادئ التي تحكم طبيعة ونطاق وقرائن الإثبات التي يجب جمعها عن طريق إجراءات التدقيق[2].
- كما عرف ألفين أرينز(AlvinArens) المعايير بأنها: عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة و الاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات[3].

من خلال استعراض التعاريف السابقة يتضح وجود خصائص عامة لمعايير التدقيق أهمها:

- تعتبر معايير التدقيق نموذجا للعمل المهني في التدقيق.
- توضع معايير التدقيق من قبل المنظمات المهنية، أو السلطة أو العرف.
- تحدد معايير التدقيق المسؤوليات المهنية.
- تتصف معايير التدقيق بالعموم، لأنها تمثل إرشادات عامة للمدققين تشمل المبادئ الأساسية لعملية التدقيق.

---

1 Howard Stettler ,**Auditing Principles**, Ed. Prentice-Hall, USA ,1997,p 13.

2 Arnold Waldermar Johnson, **Principles of Auditing** , 2nd Edition Rinehart, Newyork,1956, p10.

3 A Arens Alvin, James K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approch**, Prentice -Hall, New Jersey ,Second edition, 1980,p:14.

– تعتبر معايير التدقيق مقاييس الأداء المهني، لأنها تستخدم في الحكم على نوعية الإنجاز ومدى جودته[1].

2-3 أهمية معايير التدقيق المالي

تنطوي معايير التدقيق على أهمية معتبرة سواء بالنسبة للممارسين أو لمستخدمي تقاريرهم، فهي تضفي ثقة على مهنة التدقيق، وتوفر إطارا توجيهيا لممارستها، كما تعتبر ذات فائدة للجمعيات المهنية للمدققين والمحاسبين أما بالنسبة للمجتمع فمعايير التدقيق تمثل بتطبيقها وسيلة للمراقبة على إدارة المؤسسة وسبيل لاكتشاف تزوير أو اختلاس محتمل مما يساهم في حفظ حقوق أطراف أخرى تربطها مصلحة بالمؤسسة[2].

3-3 معايير التدقيق المقبولة عموما(المعايير الأمريكية)

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، ويجب التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق، أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختيار إلى أخر، رغم اختلاف مفهوم كل من الإجراءات والمعايير إلا أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا.

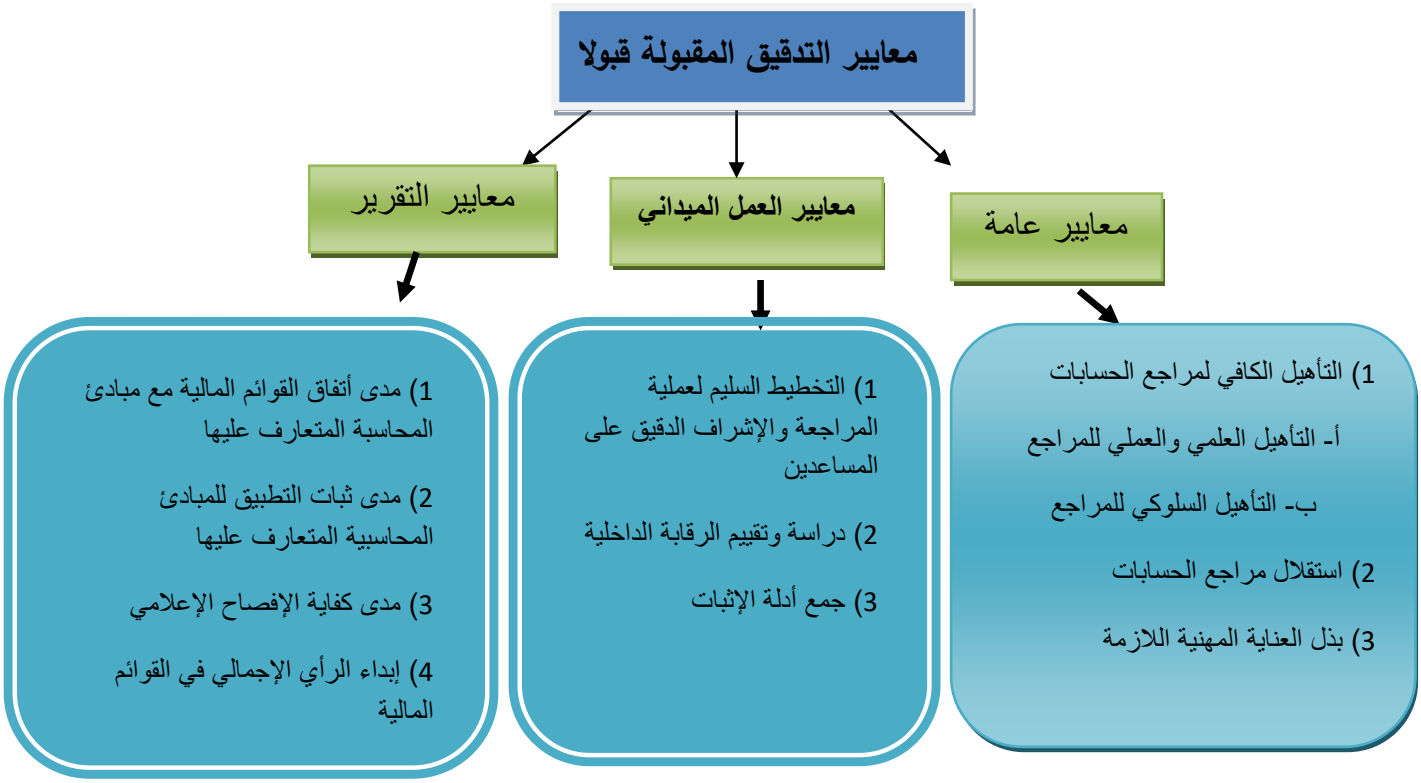
ويتعين على المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاولي المهنة وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية محل الفحص[3]، وقد تم تقسيم المعايير إلى ثلاثة مجموعات أساسية كما في الشكل التالي:

1 محمد عبد الغني البهلول، **موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير التدقيق الدولية**،رسالة ماجستير، جامعة دمشق،1997،ص10.

2 نصيرة دردر وآخرون،**أهمية التحكم في التقنيات الاكتوارية كعامل كفاءة وفعالية في تدقيق الحسابات**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقره–بومرداس، 11–12 أفريل 2018، ،ص306.

3 احمد قايد نور الدين، **مرجع سابق**، ص 22.

الشكل رقم 01: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما



المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص42.

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير نوضحها على النحو التالي:

3-3-1 المعايير الشخصية (العامة):

وتوصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التدقيق، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

التأهيل العلمي والعملي للمدقق:

حرصت التشريعات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين لضمان أداء العملية بأكبر قد ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي

والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل [1].

استقلال المدقق:

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق من إبداء ذلك الرأي، ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حدد مفهوم الاستقلال في مجالين.

1) الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق.
2) الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم.

ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد وهي:

أ) الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق.

ب) الاستقلال في مجال الفحص: ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة التي تخضع لعملية الفحص (للمدقق الحق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها)[2].

ج) الاستقلال في مجال إعداد التقرير:و يعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص.

بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني:

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة، ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق ومن بينها:

1) أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط أو أثناء الفحص.

---

1 لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**،مذكرة لنيل شهادة ماجستير،علوم التسيير، تخصص محاسبة،جامعة باتنة1، 2009، ص30.

2 احمد قايد نور الدين، **مرجع سابق**، ص 24.

2) أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل.

3) العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

3-3-2 معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي:

- **المعيار الرابع:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم، ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي، وتوقيت القيام بالتدقيق، وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.
- **المعيار الخامس:** يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها، ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:
  - الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
  - استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
  - إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط الضعف ونقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

- **المعيار السادس:** يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل التدقيق.

3-3-3 معايير إعداد التقرير:

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وتشمل هذه المجموعة أربعة معايير هي:

- **المعيار السابع:** يجب إن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما.
- **المعيار الثامن:** يجب إن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.

- **المعيار التاسع:** ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- **المعيار العاشر:** يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته. وينقسم رأي المدقق إلى رأي غير تحفظ، ورأي متحفظ، ورأي بالامتناع، ورأي سلبي.

وعموما تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم المدقق بتطبيقها عند مباشرته لمهنته باعتبارها المعايير الأمريكية المقبولة قبولا عاما[1].

3-4 معايير التدقيق الدولية

و هي عبارة عن قواعد وإرشادات تبين العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وهي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) والذي هو منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة، وقد تأسس هذا الاتحاد سنة 1977 وتهدف إلى[2]:

- تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد للسلوك المهني.
- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد، والأخلاقيات، ومعايير الإبلاغ المالي.
- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية.
- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.
- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

وقد انبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة معايير التدقيق الدولية (IAPC)، التي كانت تصدر المعايير في البداية حتى سنة 2003 أين تم استبدالها بمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية(IAASB) التي قامت بإلغاء العديد من المعايير، والإبقاء على البعض فقط وفيما يلي جدول يبين أهم المعايير الدولية للتدقيق والخاصة بالبيانات المالية التاريخية:

---

1 أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**،ص ص53-56.

2 محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، عمان، الاردن، 2009،ص120

جدول رقم(03): معايير التدقيق الدولية

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	ISA 560	الأحداث اللاحقة
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق)	ISA 570	الاستمرارية
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA 580	إقرارات الإدارة
ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA 600	الاعتماد على أعمال مدقق أخر
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي
ISA 265	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة	ISA 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين
ISA 300	التخطيط	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها	ISA 701	الابلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA 705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة	ISA 706	فقرات التأكيد والفقرات الاخرى في تقرير المدقق المستقل
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات	ISA 710	المقاربات
ISA 450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
ISA 500	أدلة التدقيق	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة
ISA 501	أدلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة	ISA 805	عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
ISA 505	المصادقات الخارجية	ISA 810	عمليات اعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة		
ISA 520	الإجراءات التحليلية		
ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية		

المصدر: مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة** –الجزء 1–، ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2018.

المبحث الثالث: منهجية التدقيق المالي

تعتبر عملية التدقيق تقنية متخصصة تندرج ضمن الدراسات الحديثة فهي تتطلب كفاءات علمية وعملية من أجل تحقيق أهدافها. وللقيام بعملية التدقيق يستوجب توضيح المعالم الأساسية التي تستند عليها، وتسطير خطة عمل وفق منهجية تسمح له بالسير الحسن لعملية التدقيق. لذا سنتطرق في المطلب الأول إلى الخطوة الأولى المتبعة في مهمة التدقيق ألا وهي التخطيط للمهمة، ثم ندرس في المطلب الموالي تنفيذ مهمة التدقيق، أما المطلب الأخير فنتطرق فيه إلى إعداد التقارير.

المطلب الأول: تخطيط مهمة التدقيق

يعتبر التخطيط خطوة أساسية ومحطة من محطات المرحلة الأولى من مهمة التدقيق.

1-1 تعريف التخطيط في عملية التدقيق

يتضمن تخطيط عملية التدقيق وضع إستراتيجية عامة وتحديد أهداف ومجال التدقيق، والحصول على المعلومات عن المؤسسة محل التدقيق وتحديد الأنشطة وأساليب الرقابة التي سيتم مراجعتها، وتحديد الجهة التي سوف يقدم إليها نتائج عملية التدقيق، ويجب على المدقق جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات اللازمة لتدعيم نتائج التدقيق، كما يجب إعداد جميع أوراق العمل. ويؤثر في طبيعة ومدى التخطيط لعملية التدقيق حجم وتعقد أنشطة المؤسسة وكذلك الخبرة السابقة للمدقق.[1].

كما يعرف التخطيط على أنه وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهائها، وأيضا متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناء على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيت المحدد لإنهائه.[2]

وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أريد لها أن تؤدى بكفاءة ومهنية عالية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به لتحديد مخاطر العملية التدقيقية بدقة.

1-2 أهمية التخطيط لعملية التدقيق

تنبع أهمية تخطيط عملية التدقيق من اعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات، إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل المؤسسة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم، وكذلك فإن أهمية عملية التخطيط تعد أداه مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وذلك لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية، ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية، وتوجد ثلاث أسباب رئيسية تجعل من التخطيط للتدقيق مهما وذلك لأنه يؤدي إلى:[3]

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية.

---

1 تامر مزيد رفاعه، **أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن، ص 85.

2 International quality control, **Auditing, Review, Other assurance and related services pronouncements**, IFAC, 2013, p.255.

3 تامر مزيد رفاعه، **مرجع سابق**، ص 86.

- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

أما من وجهة نظر معيار التدقيق الدولي رقم(300) فإن التخطيط للتدقيق مهم لأنه يمكن من:

- مساعدة المدقق في توليه الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراءها بطريقة فعالة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق عملية التدقيق بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة.[1]

1-3 الخطوات المتبعة في تخطيط مهمة التدقيق

يرى Arens, et. al,[2] أن التخطيط لعملية التدقيق يتطلب المرور بثمانية خطوات رئيسة وهو ما تبنته معايير التدقيق الدولية في ما يعرف بمنهجية التدقيق على أساس المخاطر. تتمثل هاته المراحل في:

- **قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية:** مهنة التدقيق أصبحت مهنة تنافسية وبما أن المدقق رأسماله هو سمعته في الأوساط المالية وثقة الجمهور فيه وأن يحافظ على الاستقلالية والموضوعية، لهذا عليه عدم قبول مهمة تدقيق بيانات مالية لمؤسسة سمعة إدارتها ليست جيدة في السوق المالي أو متهمة بالغش والاحتيال. أما عن قبول عميل قديم لتدقيق البيانات المالية التاريخية أو الاستمرار معه فعلى المدقق التزامات مهنية تجاه الجمهور والمؤسسة التي يقوم بتدقيقها، كما إن الاستمرار في خدمة عميل جديدة هي من متطلبات الجودة لمكاتب التدقيق، لذا على المدقق عدم قبول أية عملية تدقيق لا يعتقد من أن له القابلية على إنجازها حسب متطلبات معايير التدقيق الدولية أو حتى المتعارف عليها وكذلك حسب المعايير الأخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات[3]. ومنه على المدقق أن يستعلم عن سمعة المؤسسة – من إداريها الى ملاكها–، مركزها المالي، تنافسيتها، استمراريتها، الأطراف ذات المصلحة ومدى تضارب المصالح، علاقة المؤسسة بالمدققين السابقين، مدى تعاون

---

1 الإتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات، التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، 2020،ص 207.

2 Alvin A. Arens et al., **Auditing and assurance services: an integrated approach**, 14th Edition, Pearson Prentice Hall, USA, 2012, p.210.

3 هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 45.

الإدارة، مدى التزامها بدفع الأتعاب، وجود دعاوي قضائية على المدققين السابقين، عدم وجود ما يمنع أو يتنافى مع تعيينه، المعايير المطبقة في إعداد القوائم المالية، إمكانياته، ...الخ. بعد قبول المهمة يقوم المدقق بإرسال كتاب ارتباط أو رسالة مهمة إلى إدارة المؤسسة التي عينته، وعلى أوراقه الخاصة وبنسختين. هذه الرسالة تمثل وثيقة قبول المهمة وتعتبر عقدا بين الطرفين وتساعد في إزالة سوء الفهم بين الأطراف، ومن أهم محتويات الرسالة: طبيعة هدف التدقيق ونطاقه؛ مسؤولية الإدارة عن تحضير البيانات المالية؛ الإشارة إلى أن التدقيق هو حسب معايير التدقيق المتعارف عليها أو الدولية وحسب العينات؛ الأعمال والمعلومات التي سيطلبها المدقق من موظفي المؤسسة تحت التدقيق؛ أسس الاتفاق على الأجور. في هاته المرحلة، على المدقق أيضا أن يختار فريق عمله المناسب للمهمة وكذا حتمية اللجوء إلى خبير أم لا.

- **فهم مجال عمل ونشاط العميل:** وتعتبر هذه الخطوة أول خطوات عملية التخطيط التي يجمع المدقق من خلالها المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، وذلك من خلال الزيارات الميدانية لمنشأة العميل من أجل الحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية؛ إجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية؛ تحديد الأطراف ذات العلاقة والتي تشمل كل الجهات الرئيسة التي يتعامل معها العميل ويكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الآخر؛ الحصول على معلومات عن العمليات والتعاقدات أو الالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق، وكذا الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته.[1]
- **تقييم مخاطر أعمال العميل:** تتمثل مخاطر أعمال العميل في مخاطر فشله في تحقيق أهدافه نتيجةً لعوامل داخلية أو خارجية، والتي يمكن أن يصاحبها وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية على مستوى التأكيد أو على مستوى القوائم المالية، لذا يعد الفهم الشامل لأعمال العميل والصناعة والمعرفة

1 مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر**، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص ص 51-52.

بعمليات المؤسسة أمرًا ضروريًا للمدقق لإجراء تدقيق مناسب فيتم أداء إجراءات المراجعة وفقاً للمخاطر التي تم تقييمها من أجل الحصول على دليل مراجعة ملائم بشكل كافي.[1]

- **أداء الإجراءات التحليلية الأولية:** عرف معيار المراجعة الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية بأنها عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحري الضروري عن التقلبات والعلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. يعتبر القيام بهذه الإجراءات في مرحلة التخطيط الزاميا، ويهدف بشكل أساس إلى الحصول على فهم لنشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، وبالتالي توجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية.
- **وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر الملازم:** أشار مجلس معايير التدقيق الدولية إلى مفهوم الأهمية النسبية ضمن المعيار 320[2]، معتبرا أن المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر بدرجة معقولة، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، كما أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف أو بكليهما. إن السبب الأساسي في تحديد المستويات الأولية حول المادية أو الأهمية النسبية هو لأجل مساعدة المدقق للتخطيط حول جميع أدلة التدقيق المناسبة، ويتم وضع مستوى المادية عند التخطيط الأولي على مستويين: مستوى القوائم المالية ومستوى أرصدة الحسابات. كما تؤكد معايير التدقيق الدولية أنه على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار علاوةً على مستوى الانحرافات المادية في البيانات المالية مخاطر التدقيق. يقصد بالخطر في التدقيق " أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية "، حيث يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين: الأولى هي الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ أي عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق دون وجه حق ويسمى خطر ألفا والمتعلق بكفاءة عملية التدقيق. أما الثانية فهي الخطر الناجم عن القبول الخاطئ أي بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأنَّ هذه القوائم المالية تنطوي على

1 Alvin A. Arens et al.,**Op.cit**, pp.215-216.

2 الإتحاد الدولي للمحاسبين (2020)، **مرجع سابق**، ص 261.

أخطاء جوهرية ويسمى خطر بيتا ويتعلق بفعالية مهمة التدقيق. تنقسم مخاطر التدقيق• عموما الى مخاطر متأصلة تعرف باحتمال احتواء رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عند تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام للمراقبة الداخلية[1]؛ مخاطر الرقابة وهي أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية فردية أو عند تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات وهي أخطاء لا يمكن منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب من طرف نظام المراقبة الداخلية[2]؛ بالإضافة إلى مخاطر الاكتشاف والتي تعرف هي الأخرى بأنها احتمال عدم القدرة على التعرف على عدم الدقة في سيرورة العمليات أو في مجال المحاسبة بواسطة إجراء رقابة محددة، هذا الخطر يبقى موجود حتى في باب النظرية أو حتى باعتبار كل التسجيلات قد روقبت، وكمثال على ذلك إن استخدام تقنيات المراجعة (التفتيش) غير ملائمة أو أن هاته التقنيات لم يتم تطبيقها أو أن النتائج لم يتم ترجمتها بطريقة صحيحة[3]. تهتم معايير التدقيق بتحديد حد أقصى لمخاطر التدقيق وينبغي على المدققين عدم السماح للخطر الفعلي أن يزيد عن هذا الحد بغرض تفادي الآثار غير المرغوب فيها، والتي تنتج من احتواء القوائم المالية على أخطاء تتعدى حدود الأهمية النسبية.•

- **فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة:** حسب معيار المراجعة الدولي رقم 265[4]، يجب على المدقق أن يتوصل الى فهم للرقابة الداخلية عند تحديده لمخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمرادف لاصطلاح الضبط الداخلي غير أنه طرأ في السنوات الاخيرة توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي احد حلقاتها. حيث يمكن تعريفها على أنها مجموعة الوسائل والأساليب التي تساعد في التحكم بالمؤسسة وحماية أصولها وضمان فعالية الأداء.[5] تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات رئيسيه

• كما يمكن تقسيمها إلى مخاطر جوهرية ومخاطر الاكتشاف، حيث تضم الأولى أي الجوهرية كلا من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة وهي مخاطر متعلقة بالمؤسسة قيد التدقيق في حين تتعلق مخاطر الاكتشاف بالشخص المدقق.

1 الإتحاد الدولي للمحاسبين (2019)، **معيار المراجعة 315 المعدل في 2019**، ترجمة الهيأة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 3.

2 **مرجع نفسه**، ص 3.

3 لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص50.

•لوسائل جمع الادلة التي يستخدمها المدقق خلال المراحل الثلاث السابقة تتمثل أساسا في الاستفسارات، الملاحظة، الفحص المستندي وكذا الإجراءات التحليلية.

4 الإتحاد الدولي للمحاسبين (2020)، **مرجع سابق**، ص 197.

5 مسعودي عمر، **مرجع سابق**، ص 74.

هي: البيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، التواصل والمعلومات وأخيرا المتابعة والإشراف.•

- **جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الاحتيال:** المدققون مسؤولون عن الحصول على تأكيدات معقولة بأنه تم الكشف عن الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن أخطاء أو احتيال. يعرف الاحتيال بأنه أي خداع متعمد يهدف إلى حرمان شخص آخر أو طرف آخر من ممتلكاته أو حقوقه. لذا المدققين جمع المعلومات لتقييم مخاطر الاحتيال في كل عملية تدقيق وتطوير الاستجابات المناسبة لمخاطر الاحتيال المحددة، بعد النظر في فعالية برامج وضوابط مكافحة الاحتيال الخاصة بالإدارة. وبمجرد أن يشتبه المدققون في الاحتيال، يقومون بجمع أدلة إضافية، غالبًا من خلال الاستفسار، ويكونون مسؤولين عن إجراء اتصالات معينة حول الاحتيال المشتبه به أو المكتشف للإدارة العليا ولجنة التدقيق.
- **وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق:** في نهاية عملية التخطيط يقوم المدقق بتصميم خطة التدقيق العامة حيث يوضح المدقق إستراتيجية التدقيق المناسبة بناء على خطوات عملية التدقيق التي تم ذكرها أعلاه ونتائج تقديره لمختلف أنواع المخاطر .أما البرنامج فيشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومدى القيام بها بالتوقيت المناسب للقيام بكل إجراء .وهذا البرنامج ينسجم مع إستراتيجية التدقيق التي يتبناها المدقق والتي تحتوي على اختبارات متوازنة تتعلق بالرقابة الداخلية وبالاختبارات الأساسية للعمليات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية.•

المطلب الثاني: تنفيذ مهمة التدقيق

الهدف من هذه المرحلة، هو إيجاد الأدلة التي تؤكد أن البيانات المالية مفصح عنها بشكل سليم لذلك يقوم المدقق خلال هذه المرحلة باختبارات وتحليلات بما يتفق مع التأكيد المطلوب الوصول إليه حسب مذكرة

• وسائل جمع الادلة التي يستخدمها المدقق خلال هاته المرحلة تتمثل في الملخص التذكيري، خرائط التدفق أو استقصاءات المراقبة الداخلية.

• أثناء هاته المرحلة يقوم المدقق بتوثيق كل ما قام به وما سيقوم به لاحقا في المراحل القادمة ضمن ملفات أو أوراق عمل والمتمثلة أساسا في الملف الدائم والملف الجاري. والغرض العام من أوراق العمل هو من أجل توفير تأكيد معقول من أن التدقيق قد تم حسب معايير التدقيق، كذلك توفر أسساً للتخطيط للتدقيق، وسجلاً للأدلة التي تم جمعها وتقييمها ونتائج هذا التقييم ونوعية التقييم ونوعية التقرير الذي سيصدر، وكذلك هي أساس لدراسة العمل المنجز من قبل مدير التدقيق والشريك المسؤول.

التخطيط. وتندرج هاته الاختبارات والتحليلات ضمن تسمية" إجراءات التدقيق التكميلية Further audit procedures وتشمل كل من الاختبارات الأساسية واختبارات الرقابة:

2-1 تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

بعد أن قام المدقق في الخطوات السابقة بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية لغايات التخطيط فإنه يبدأ في هذه المرحلة بتنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق من اختبارات تهدف إلى التحقق من مدى مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفاعلية تشغيل النظام، حيث يقوم بالاستفسارات من موظفي العميل وفحص الوثائق والتقارير وملاحظة بعض الأنشطة وإعادة التشغيل لبعض أنشطة العميل .أما بالنسبة للاختبارات الأساسية للعمليات فهي تهدف إلى التحقيق من مدى وجود تحريفات في القيم النقدية لهذه العمليات، وبشكل أدق فإن هذه الاختبارات تهدف إلى التحقق من الأهداف الخمسة الخاصة بالعمليات والتي تشمل التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والحد الفاصل والتصنيف .ويمكن للمدقق أن يقوم بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على انفراد أو يقوم بهما معا في نفس الوقت[1].

2-2 تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة والعرض والإفصاح

الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بجدول النتائج والميزانية، علما بأن التركيز الرئيس يكون على حسابات الميزانية، ويقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع. ويقوم المدقق كذلك بالإجراءات التحليلية، وهي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المؤسسة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المؤسسة ونشاطاتها .وتعرف أيضا بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات.و تشمل الإجراءات التحليلية كذلك نظرة المدقق الفاحصة التي ترنو إلى معرفة فيما إذا كانت الأرقام الظاهرة في البيانات المالية ذات دلالة وهل هي منطقية في ضوء ما اكتشفه المدقق وما يعرفه عن المؤسسة.

1 زياني عبد الحق، **محاضرات في مراجعة وتدقيق الحسابات**، دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2017-2018، ص 108.

وفي هذه المرحلة يقوم المدقق باختبارات خاصة بالعرض والإفصاح، للتحقق من الحدوث والاكتمال ومن التصنيف والقابلية للفهم والدقة والتقويم[1].

إن أهم ما يميز هاته المرحلة هو أدلة الإثبات التي يهدف المدقق لجمعها وتوثيقها. تتمثل أدلة الإثبات في كم ونوعية المعلومات التي يتحصل عليها المدقق للتوصل إلى الخلاصات والاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في القوائم المالية. ويسعى المدقق من خلال هاته الأدلة إلى التحقق من صحة تأكيدات الإدارة التالية:

- **تأكيدات متعلقة بالعمليات:** الحدوث – الشمولية– الدقة – فصل الفترات – القيد المحاسبي.
- **تأكيدات متعلقة بالأرصدة الحسابات:** الوجود– الشمولية – الحقوق والالتزامات – التقييم –القيد المناسب.
- **تأكيدات متعلقة بعرض الكشوف المالية:** الحقوق والواجبات – التصنيف والفهم – الدقة والتقييم.

المطلب الثالث: إعداد التقارير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في إعداد تقويم نهائي للتدقيق والفحص الذي قام به المدقق طيلة فترة المهمة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المدقق لنظام المعلومات في المؤسسة. هذا ونشير إلى أن تقرير المدقق يخضع إلى معايير ومبادئ معمول بها لدى كل المدققين (سبق التطرق إليها في معايير التدقيق)، وعلى العموم يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها يتم تسجيل التوصيات والاقتراحات الممكنة.

وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تمت فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقريره، وبعد أن يتحصل المدقق على أجوبة العميل بشكل رسمي يمكن أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ينظر لتقرير المدقق على أنه وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات على القوائم المالية، وعليه فالتقرير يعمل كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مدقق الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية، أو أصحاب المصالح في المؤسسة. ويجب أن يشتمل التقرير على العديد من الخصائص لعل أهمها أن لا يشتمل على أية ملاحظات غامضة، وأن تكون جميع العبارات التي يحتويها حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها المدقق، كما يجب أن تذكر بها كل الحقائق الهامة والمفيدة[2].

خلاصة:

1زياني عبد الحق، **مرجع سابق**، ص 109.

2 سعيد زهير، **معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية**، دراسة نظرية تحليلية، جامعة أم البواقي، الجزائر،2017، ص 189.

يعتبر التدقيق من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه، وبسبب الوسائل والتقنيات المستعملة، ورغم أن الحاجة إلى الرقابة ظهرت تقريبا مع ظهور المحاسبة إلا إن تطورها يعتبر نوعا ما حديثا، حيث يعرف على انه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المعتمد عليها. ويمكن اعتبار هذه الأخيرة بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، ومن هنا يتبين أن المعايير تمثل مرجع لأعمال المدققين، وتوضع هذه المعايير بالاتفاق وبالإجماع من طرف منظمات مهنية عالمية متخصصة، وبمشاركة ومساهمة مكاتب التدقيق الكبرى.

مما سبق يمكن القول أن المعايير عبارة عن قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والذي يمكن اللجوء أليه عند قصور المعايير المحلية، هدفها الأساسي إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى الأداء، ومن أسباب صدورها هو وضع إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، كذلك توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات لإنجاز مهامه خطوة بخطوة، كذلك تطوير الممارسة المهنية وتحقيق كفاءة وأهداف مهنة التدقيق.

الفصل الثاني: عراقيل وتحديات

مهنة التدقيق في الجزائر بعد إصلاحات مهنتي المحاسبة والتدقيق

تمهيد:

باعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير المحاسبي والمالي**(SCF)** من خلال النظام العالمي المبني على اقتصاد السوق كان لابد عليها بالمقابل أن تستحدث إصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذا المجال باعتبار أنهما مجالين متكاملين لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر. إذ لا يكاد يختلف باحثان أو مهنيان في مجال التدقيق من أن ممارسة المهنة في الجزائر اتسمت بنوع من اللاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة و اصدار تقارير لا تتماشى و واقع المؤسسات إما بسبب ضعف التكوين أو لعدم احترام اخلاقيات و ضوابط المهنة.

سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لأهم الاصلاحات التي عرفتها مهنتي المحاسبة و التدقيق و الجزائر ثم الوقوف على واقع ممارسة المهنة من خلال مختلف الابحاث و الدراسات لنختم الفصل بدراسة اراء عينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة، و ذاك من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول: لإطار التنظيمي الجديد لمهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإصلاحات

المبحث الثالث: دراسة عينة من مكاتب التدقيق في ولاية تبسة

المبحث الأول: الإطار التنظيمي الجديد لمهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر

لقد عرفت الجزائر في الآونة الأخيرة فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي عديد التطورات خاصة تلك التي تتعلق بالجانب المحاسبي وتدقيق الحسابات، وذلك مع تبني معايير المحاسبة الدولية وصدور نظام المحاسبة المالية و اجبارية تطبيقه على أرض الواقع بداية من سنة 2010. كما صدر القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك من أجل إصلاح منظومتي المحاسبة و تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: تطور مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر قبل الإصلاحات

لقد مر تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بعدة مراحل وتطورات نتيجة تطور وتغير الظروف التي عاشتها البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، فقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي نتيجة عدم امتلاكها للإمكانيات المادية ولا البشرية ولا المالية باعتبارها خارجة من مرحلة صعبة جدا.

و قد بدأت أولى تنظيمات المهنتين بإنشاء مجلس أعلى للمحاسبة مهمته إعداد مخطط محاسبي وطني للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق الأمر 75-35 الصادر سنة 1975 و الاشراف على مهنة المحاسب والخبير المحاسب ، ثم إنشاء مجلس المحاسبة لرقابة الاموال العمومية بموجب القانون 80-04 الصادر في 1980، ثم إصدار القانون المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد91-08 [1] الصادر في 1991. و قد أعتبر هذا القانون بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف أو المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق المالي في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لكل من تتوفر فيه الشروط والمؤهلات لممارستها في إطار قانوني، وبذلك قفزت المهنة قفزة نوعية حيث تحقق فيها أحد أهم الشروط لممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والنزاهة، علما أن المهنة في الفترة ما قبل صدور هذا القانون كانت تعهد للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

أما فيما يخص شروط الالتحاق بالمهنة فقد اشترط القانون 91-08 أنه لا يمكن أن يمارس مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلا من كان اسمه مقيدا بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأن يتمتع بجميع الحقوق المدنية وأن تتوفر فيه الإجازات والشهادات المطلوبة قانونا، وحسب القرار رقم 01 المؤرخ في 02 جويلية 2002 الصادر عن مجلس المنظمة الوطنية، فإن أي مترشح للتربص المهني لخبير محاسب يجب أن يكون حاصلا على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية.
- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة DECS بعد معادلته بواسطة القرار رقم 160 المؤرخ في 31 مارس 1991 من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة المحضر من طرف الجامعات والمدرسة العليا للتجارة، تطبيقا للقرار رقم 85-168 المؤرخ في 1985 بعد الاعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

إلا أن ما ميز هاته الفترة هو:[2]

1 الجريدة الرسمية، المؤرخة في 01 ماي 1991،**العدد 20**، **المتضمنة للقانون 91-08** المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

2 بوحفص رواني، **التدقيق المالي و المحاسبي: دروس نظرية**، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق، قسم علوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة غرداية، 2017-2018، ص 56.

- فشل التدقيق و ذلك بإصدار محافظي الحسابات تقارير خاطئة واستخدام مساعدين غير أكفاء والدليل على ذلك تقارير حول شركات وبنوك مفلسة؛
- ظهور مخاطر للتدقيق بإصدار محافظي الحسابات تقارير إيجابية بينما القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري؛
- ضعف المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تسيير شؤون المهنة ؛
- رغبة وزارة المالية في مراقبة، تكوين واعتماد المدققين .
- تداخل الصلاحيات بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين.
- إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية و تنامي تزايد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

و ترجع أسباب هاته المشاكل حسب العديد من الباحثين الى:[1]

- النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريب متخصص يقوم بتنظيم ندوات و دورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين.
- عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل و ثقل المسؤولية.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل التدقيق.
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب و نظم المعلومات.
- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها و تنمية و توثيق روح التعامل بين أعضائها.
- عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها تلائم الواقع الجزائري .
- غياب شبه كلي عن المنظمات و الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC .

كل هاته الأسباب و أخرى ستكون حتما وراء إعادة تنظيم مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر للحاق بالركب.

1 سليمة بن نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر –دراسة مقارنة للقانون 91-08 و القانون 10-01**، مجلة مجاميع المعرفة، رقم 05، اكتوبر 2017، ص 157.

المطلب الثاني: إصلاحات مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر

أمام متطلبات المحيط الاقتصادي العالمي الجديد الذي يولي أهمية كبيرة للمعلومة المالية الدقيقة، الواقعية و الشفافة، و أمام فشل النظام المحاسبي القديم في مواكبة هاته المستجدات الاقتصادية التي تستدعي التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، و كذا أمام المشاكل التي تغرق فيها مهنة التدقيق في الجزائر، كان لزاما علينا إحداث تغييرات للنظام المحاسبي أولا و للإطار التنظيمي و التشريعي لمهنة التدقيق.

2-1 اصدار النظام المحاسبي المالي و تشريعاته

تعلق إصدار النظام المحاسبي المالي بعدد من التشريعات حتى تنفيذه، والتي نذكرها كما يلي[1]:

- **القانون رقم 11 - 07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي:**

تم بموجبه إصدار النظام المحاسبي المالي، كما تناول شروط وكيفيات تطبيقه ؛ وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان، أداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ؛ ويجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، المصداقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي، المراقبة والإفصاح عن المعلومات التي تعالجها، ويدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 01-01-2010. وقد اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديد تناولت لأول مرة موضوع التوحيد المحاسبي ، كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية.

- **المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي:**

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5-7 -8-9- 22-25-30-36-40 من القانون 11-07 المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية؛ وقد تناول المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، أهمها اعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة ، وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم

1 بلقاضي بلقاسم، دويدي خديجة هاجر، **محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر**، كتاب بيداغوجي موجه لطلبة الماستر مالية و محاسبة، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2019-2020، ص ص 20-23.

المالية وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم، وتناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة مثل : مبدأ الأهمية النسبية – مبدأ الحيطة – مبدأ التكلفة التاريخية – مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني– مبدأ الصورة الصادقة.

وقد تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصومها، وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة ب: الأصول – الخصوم – قواعد التقييم والمحاسبة و كذا معايير ذات صبغة خاصة.

ويعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيل لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

- الباب الأول :قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات؛
- الباب الثاني : عرض الكشوف المالية؛
- الباب الثالث : مدونة الحسابات وسيرها؛
- الباب الرابع : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغير.

- **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على لكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:**
- **التعليمة رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:**

تضمنت الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي، وقد أكدت هذه التعليمة بصدورها من قبل وزارة المالية – المجلس الوطني للمحاسبة على بدئ تطبيق النظام المحاسبي المالي، ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ

المقرر وهو 01 جانفي 2009 كما نص على ذلك القانون رقم 11 – 07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

وقد سعت الجزائر من خلال هذا الإصلاح إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أبرزها: [1]

– تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

1 زوهري جليلة، صالح اليأس، **واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية** مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، ص 88.

- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك بهدف تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية.
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي، لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.

2-2 القانون 10-01 والمراسيم المفسرة له:

- **القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:**

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلا. وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم :[1]

- إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. و قد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظمة لمهنة المحاسبة.
- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية.

1 **قانون رقم 10-01 ، المؤرخ في 29 جوان 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ، مؤرخ في 11 جوان 2010،العدد42.

- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، والتكفل بتكوين المحاسبين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- **مرسوم تنفيذي رقم11-26 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وصلاحياته وقواعد سيره.
- **مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات، المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها[1].

- **الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بعد قانون 10-01:**

أدت الإصلاحات التي جاء بها قانون 10-01 إلى إحداث تغييرات مهمة على طّبيعة وّتشكيلة ألهيئات ألمهنية ألمشرفة عّلى مهنة التدقيق. حّيث ظهرت هيكلية جديدة لها، وفي ما يلي أهم هذه التغيرات:

-على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة:

حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، تتمثل مهام المجلس فيما يلي:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال الشكاوي والفصل فيها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 10-01، مرجع سابق.**

-على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تضمنت التعديلات الجديدة الفصل بين المهن الثلاث، بإنشاء ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين (L'ordre national des expert comptables)
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (La chambre national des commissaires aux comptes)
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(L'organisation National des Comptables agrées)

2-3 المقرر الخاص بمعايير تقارير محافظ الحسابات:

طبقا لأحكام المادة **2** من المرسوم التنفيذي رقم **11-202** المؤرخ في **26** ماي **2011** الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، وبناء على المادة **715-10** مكرر من القانون التجاري التي تنص بأنه على محافظ الحسابات بعد إتمام مهمته تقديم تقرير شامل يشرح فيه كل الأعمال التي قام بها بصفة مختصرة، ويشهد على أن الحسابات التي فحصها تستوفي صفة الشرعية والصراحة طبقا للقانون. و فيما يلي عرض لخمسة معايير تقارير فقط من بين خمسة عشر معيارا :[1]

- **معيار تقرير التعبير عن الرأي:**

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ حول مدى صحة وسلامة القوائم المالية، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر. يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم**07-11** المؤرخ في **25** نوفمبر **2007** المتضمن النظام المحاسبي المالي. لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، كما نص عليه القانون رقم **07-11**.

1 خديجة هاجر دويدي وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص 187-189.

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

يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية. لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:**

حسب مفهوم أحكام المادة **628** من القانون التجاري يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة المهمة بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، تعد الاتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر.

- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي على خمس أو عشر تعويضات:**

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة(**5**) أو عشرة (**10**) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للمؤسسة. يتضمن هذا الكشف:

– التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

– التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في المؤسسة وغيرهم.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا.

- **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:**

في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة.

2-4 مقررات معايير التدقيق الجزائرية:

أصدرت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) أربع مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث بلغ عددها إلى غاية سنة 2018 ستة عشرة (16) معيارا، وسنقوم بشرح مختصر لما جاء في المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال التطرق لما يعالجه كل معيار على حدى.

- **شرح مختصر للمقرر رقم(002) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الأولى:**

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتشمل[1]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 210" اتفاق حول أحكام مهام التدقيق":** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد) للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق .كما يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة. أما هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق. يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة . يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.
- **المعيار الجزائري للتدقيق " 505 التأكيدات الخارجية":** يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة .أما هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية

1 وزارة المالية، المقرر رقم 002، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)**،المؤرخ في 04 فيفري 2016،المادة الأولى، متاح على الموقع:http://www.cnc.dz/reglement.asp تم الاطلاع يوم:2023/04/30، ص ص 5-29 .

- **المعيار الجزائري للتدقيق" 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة":** يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاها لأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية(تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة .وأما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو:الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق، والمعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.
- **المعيار الجزائري للتدقيق" 580 التصريحات الكتابية":** يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق، وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى .إضافة إلى ذلك الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق[1].

- **شرح مختصر للمقرر رقم(150) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثانية:**

نص المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية وهي كالتالي:[2]

- **المعيار الجزائري للتدقيق" 500 العناصر المقنعة":**يوضح هذا المعيار مفهوم" العناصر المقنعة " الذي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار

1 يزيد تقرارت وأخرون، مرجع سابق، ص 74.

2 وزارة المالية، المقرر رقم 150،**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(500-300-510-700)**،المؤرخ في 11اكتوبر2016،المادة الأولى، متاح على الموقع:http://www.cnc.dz/reglement.asp تم الاطلاع يوم:2023/044/30.ص ص7-51.

تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود التي تشكل مصدر مهما للعناصر المقنعة بالإضافة إلى كل المعلومات التي يستطيع المدقق تجميعها من الوثائق الأخرى كمحاضر الاجتماع والتأكيدات الخارجية والتي تمكن من الوصول إلى استنتاجات مبنية على اليقين أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 300" تخطيط تدقيق الكشوف المالية":** يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية كما يخص التدقيقات المتكررة وليس عملية التدقيق الأولية التي تتطلب معالجتها على حدا .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية .وفي هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين انجازها.
- **المعيار الجزائري للتدقيق " 510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية"**:يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق، أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق .إضافة إلى ذلك، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل :الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"**:يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، إضافة إلى التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس هذا الرأي.

- **شرح مختصر للمقرر رقم(23) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثالثة:**

وفق القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي[1]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 520" الإجراءات التحليلية"**: يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 570" استمرارية الاستغلال"**: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ إضافة إلى استخلاص النتائج حول وجود(عدم يقين) معتبر أولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق " 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين"**: يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315،أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .وفي حالة وجود لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه تتمثل في: تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم

1 وزارة المالية، المقرر رقم 23،**المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(520-570-610-620)**،المؤرخ في 15مارس2017،المادة الأولى، متاح على الموقع:http://www.cnc.dz/reglement.asp تم الاطلاع يوم:2023/04/30.ص ص 6-28.

الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 620" استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير .أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو تحديد الحالات أين يقدر ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

- **شرح مختصر للمقرر رقم(77) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الرابعة:**

وفق القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق وهي[1]:

- **المعيار الجزائري للتدقيق 230" وثائق التدقيق:** يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق لتدقيق الكشوف المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمدقق، كما أوضح بأنها تشكل ملفا كاملا للعناصر المقنعة التي يدعم بها المدقق تقريره، فهي تؤكد على أن العملية قد خطط لها من قبل وتم تأديتها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، كما أنها تسهل عملية الرقابة وإلزام المدقق بإعدادها في الوقت المناسب.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 501" العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة-:** يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على المعايير الكافية فيما يخص المخزونان وحالتها، وكذا إحصاء مختلف النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.
- **المعيار الجزائري للتدقيق 530" السبر في التدقيق:** يطبق هذا المعيار في الحالات التي يقرر فيها المدقق الاعتماد على السبر لإنجاز مهمة التدقيق، حيث يعالج طريقة السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار العينة ووضع إجراءات الاختيار والمراجعات وتقييم النتائج المتحصل

1 وزارة المالية، المقرر رقم 77، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)**، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المادة الأولى، متاح على الموقع:http://www.cnc.dz/reglement.asp تم الاطلاع يوم:2023/04/30.ص ص 3-9.

عليها، ويهدف إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجاته حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

- **المعيار الجزائري للتدقيق 540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:** يوضح هذا المعيار واجبات المدقق حول هذه التقديرات والعلاقة فيما بينها، ويهدف من خلاله المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية لتحقق من أن هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات سواء كانت مسجلة أو مذكورة كمعلومة.

المبحث الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر بعد الإصلاحات:

تبعا للإصلاحات العميقة التي باشرتها السلطات الجزائرية والمتعلقة بالنظام المحاسبي الجزائري، في محاولة لتكييف هذا الأخير مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي(IAS/IFRS)، كان لزاما على السلطات الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة التدقيق المالي، بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية(IAS) بإصدار قانون 10-01 و عدة مراسيم مفسرة له، مقررات خاصة بتبني بعض معايير التدقيق الدولية و غيرها من الاصلاحات. و بعد مرور أكثر من 10 سنوات من بداية الاصلاح سنعرض في هذا المبحث بعضا من حصيلته.

المطلب الأول: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق في الجزائر:

سبق صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ردود فعل وأراء متباينة من قبل أصحاب المهنة (المحاسبة والتدقيق) تراوحت بين مؤيد للإصلاح المحاسبي في الجزائر ومعارض لها لأسباب مختلفة، منها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بالإدارة باعتبارها الوصي على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، ومنها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بعضهم البعض، ومنها ما هو مرتبط بالمستفيدين من خدماتهم (المؤسسة الاقتصادية).

فالكثير من أصحاب المهنة عارض وبشدة عزم الإدارة الوصية على تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبراء والمحاسبة الأجنبية، بهدف تلبية متطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو الأمر الذي يحد من مصالح بعض أصحاب المهنة المحليين.

كما تشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، التي تزامنت مع

برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، وفتح أمام المهنة مجالا واسعا للأعمال من خلال التقييم والتطهير المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية[1].

ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبية (paradis comptables) المتمثلة في:

- محافظة الحسابات للمؤسسات الوطنية الإستراتيجية كسونطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء.....الخ.
- محافظة الحسابات للمؤسسات المصرفية والمالية وشركات التأمين.
- محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بكل فروعها.

ما يعاب على الإصلاح المحاسبي في هذا الشأن أنه تم بصفة مفاجئة دون أن يسبقه أي تعديل، للأطر التشريعية والقانونية المنظمة للمؤسسات الاقتصادية ذات الصلة بالمجال المحاسبي(البنوك، المؤسسات المالية، إدارة الضرائب، مهنة المحاسبة)، وبالتالي تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني وحل محله النظام المحاسبي المالي، ولهذا كان من المفروض أن يتم الإصلاح بصفة تدريجية حتى تتمكن الأطراف المعنية من تكييف مؤسساتها مع هذا النظام الجديد. ومما سبق يمكننا تحديد بعض النتائج والانعكاسات المرتقب حصولها على مهنة التدقيق في الجزائر في ظل النظام المحاسبي الجديد[2]:

- فمن الناحية القانونية وبالنظر إلى واقع الممارسة المهنية في الجزائر يتضح لنا عدم الاستقرار وتزايد حدة الصراع ما بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية، ولذا عملت وزارة المالية على إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها واسترجاع وصايتها، وهو ما تجسد جليا في القانون الجديد المصادق عليه والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- أما الجانب المتعلق بخطوات التدقيق، فالمنهجية العملية ابتداء من مرحلة التخطيط والتوجيه إلى غاية إعداد التقرير النهائي، فإن كل هذه الخطوات لن تتغير ولن تتأثر بأية مرجعية محاسبية مهما كانت.

1 زوهري جليلة، صالح الياس، **مرجع سابق**، ص 93.

2 **مرجع نفسه**، ص 94.-بتصرف-

لكننا نضيف في هذا الاطار أن اجراءات العملية التدقيقية ستتوسع باعتبار أن النظام المحاسبي القديم كان يركز على قائمتي الدخل أي جدول النتائج و الميزانية الختامية مع 14 جدولا ملحقا في حين أن النظام الجديد أضاف الى القوائم الرئيسية جدول تدفقات الخزينة.

- أما الجانب المتعلق بالتقارير، ستتأثر التقارير المعدة من قبل المراجع بتغير المرجعية المحاسبية المتبناة، و خاصة ما تعلق بتقرير الرأي.
- الجانب المتعلق بمعايير التدقيق المعتمدة: ستتأثر مهنة التدقيق في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة في شقها المتعلق بالمعايير والقواعد العامة الواجب إتباعها في المهنة، إذ أنه وجب مواكبتها لتغيرات البيئة الدولية كما هو الشأن لمعايير المحاسبة.

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق قانون 10-01 ومعايير التدقيق المحلية على مهنة التدقيق في الجزائر:

أحدث تطبيق قانون 10-01 القطيعة مع الممارسات المهنية المعمول بها سابقا، والتي لا تستند على معايير وقواعد واضحة، لا من حيث تعيين المراجع ولا من حيث تحديد نطاق العمل والمسؤولية الملقاة على عاتق المؤسسة والمراجع في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير، وتحديد المرجعية المحاسبية المعمول بها، والأخذ في الحسبان القوانين والنصوص التشريعية التي تخضع لها المؤسسة عند عملية تدقيق حساباتها، ولا حتى من حيث إعداد التقارير وإبداء الرأي، فالملاحظ أن مهنة التدقيق في الجزائر أتسمت بنوع من الفوضى وغياب ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعد النظر في النصوص التشريعية منذ سنة 1991، من خلال القانون رقم:91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى غاية سنة 2010.

وفي هذا الإطار كرس قانون 10-01، بمعية نصوصه التطبيقية التدابير الآتي ذكرها[1]:

- منح صلاحيات واسعة للمجلس الوطني للمحاسبة قصد تطهير المهن المحاسبية من الممارسات غير الشرعية و إعادة ضبطها وفقا لما يتطلبه القانون، من خلال إصدار جداول مهنيي المحاسبة (جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وجدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).
- قيام المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة الاعتماد، باستقبال و دراسة طلبات الاعتماد و التسجيل في الجداول من خلال اجتماعات دورية على مستوى الامانة العامة للمجلس تنتهي

1 وزارة المالية، **مراسلة وزيرة العلاقات مع البرلمان**،رقم:851، المؤرخة في 16 مارس2022، ص ص2-3.

بالفصل في الطلبات و اعداد مقررات الاعتماد التي ترسل الى وزير المالية للإمضاء، و الجدول الموالي يوضح عدد الاعتمادات التي منحت بعد تطبيق قانون 10-01.

الجدول رقم(04): شهادات الاعتماد الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة منذ توليه لمهامه طبقا للقانون 10-01

نوع مقرر الاعتماد	العدد
مقرر اعتماد خبير محاسب	**158**
مقرر اعتماد محافظ حسابات	**2843**
مقرر اعتماد محاسب معتمد	**1352**

المصدر: وزارة المالية، **مراسلة وزيرة العلاقات مع البرلمان** رقم:851، المؤرخة في 16 مارس2022، ص 6.

- فيما يخص التربصات، و منذ دخول القانون 10-01 حيز التنفيذ، قامت لجنة التكوين لدى المجلس الوطني للمحاسبة بالتكفل بالمتربصين بالمهن المحاسبية الثلاث. و الجدول الموالي يوضح توزيع عدد المتربصين حسب الفئات العمرية و كذا الفئات المهنية

الجدول رقم(05): إحصائيات حول التربص المهني للفئات المهنية الثلاث منذ بداية تنفيذ قانون 10-01

الفئة العمرية	عدد المتربصين حسب الفئات المهنية			المجموع	%
	الخبراء المحاسبين	محافظي الحسابات	المحاسبين المعتمدين		
40-33	1363	1001	112	**2476**	52,87
50-41	778	677	185	**1640**	35,02
60-51	154	175	100	**429**	9,16
70-61	20	33	58	**111**	2.37
81-71	5	8	14	**27**	0,57
المجموع	**2320**	**1894**	**469**	**4683**	**100**

المصدر: : وزارة المالية، **مراسلة وزيرة العلاقات مع البرلمان** رقم:851، المؤرخة في 16 مارس2022، ص 6.

- إلزامية الاستفادة من تكوين متخصص في الميدان المحاسبي والمالي، من خلال تبني فكرة منتوج التكوين المتخصص التي كرستها أحكام المادة 8 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، بإنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب. إلا أن التأخر في فتح المعهد الى حد الساعة حال دون تطبيق أحكام هاته المادة على الرغم من تحصل المعهد على الهياكل الضرورية على مستوى جامعة العفرون بالبليدة. و خلال هاته الفترة تم تنظيم، بمساهمة مصالح جامعة الجزائر 3، 11 دورة للامتحان الانتقالي للحصول على شهادة خبير محاسب لصالح الخبراء المحاسبين المتربصين الحاصلين على شهادة نهاية التربص.
- إخضاع مكاتب مهنيي المحاسبة إلى شروط ومقاييس خاصة، مع إمكانية منح ترخيص من طرف وزير المالية لفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة، طبقا لأحكام المادة 12 من القانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 والمتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إذن، الملاحظ على واقع مهنة التدقيق في الجزائر وتنظيمها انطلاقا من دراسة النصوص القانونية التي تنظمها، وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التنفيذية التي يراد من وراء تطبيقها الرقي بالمهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والإفصاح المرجوين من مستخدمي مخرجات المهنتين[1]، إلا أن الواقع العملي غير ذلك. إذ أن المهنة لا زالت تتخبط في العديد من المشاكل، كما سنوضحها في المطلب القادم. كما نلاحظ أن الجزائر لم تتبن كل المعايير الدولية للتدقيق و إنما فقط 16 معيارا من أصل 38 معيارا خاصة بتدقيق البيانات المالية التاريخية، وهذا راجع إلى عدة أسباب من أهمها وجود نقائص وثغرات كثيرة تشوب البيئة المهنية الجزائرية، وهذا ما يجعلها غير ملائمة بالشكل الكافي لتحقيق الهدف الرئيسي من عملية التبني. كما أن وزارة المالية قامت بإصدار المعايير الجزائرية على فترات متعاقبة حتى تمنح الوقت الكافي لجميع المهنيين لفهمها جيدا، وإزالة الصعوبات والغموض الذي ينتابهم. وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الجزائر لإصدار هذه المعايير إلا أن معظم محافظي الحسابات غير ملتزمين بها التزاما كاملا وإنما التزام شكلي فقط[2].

1 عمورة جمال، **ضرورة مراجعة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعةISA، يومي 13-14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، ص2.

2 حراث نخلة ، حمو عصمت محمد، **المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة دفاتر بوادكس،المجلد11،العدد 02، 2022، ص 238.

المطلب الثالث: العراقيل والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق في الجزائر:

في ظل المستوى الذي وصلت إليه مهنة التدقيق في الجزائر وجب تحديد العراقيل التي تقف في طريق تطور المهنة ومواكبتها للتطورات التي تشهدها على المستوى العالمي، في إطار سعي الجزائر نحو الاندماج بالاقتصاد العالمي لتسهيل التوحيد المحاسبي الدولي، وتبني معايير التدقيق الدولية، فانه يجب بيان أهم العراقيل التي تواجه المهنة كما لخصها كل من قاسمي و حيرش[1]:

عراقيل قانونية وإدارية: يمكن حصر هذه العراقيل في النقاط الآتية:

- بطء وفراغ كبير في التشريع الخاص بالمهنة مما ينعكس سلبا على أهداف المهنة.
- هيمنة على تنظيم المهنة وخضوعها لوصاية وزارة المالية.
- إهمال وعدم إشراك المهنيين في الإصلاحات المنتهجة للمهنة.
- عدم وضوح النصوص القانونية وصرامتها فيما يتعلق بحماية المدقق من أي ضغوطات.
- افتقار التشريعات الخاصة للمهنة للوضوح والتفسير.

عراقيل تخص المهنة: فيما يخص المهنة بحد ذاتها فهي تفتقد إلى العناية اللازمة علميا وعمليا، وأهم العراقيل التي تواجهها ما يلي:

- النظرة نحو المهنة إلزامية قانونية فقط، مع إهمال الأهداف الحقيقية لها.
- ضعف الهياكل والآليات الضرورية لقيام المهنة، وقلة مكاتب التدقيق وصغر حجمها.
- النقص الملاحظ في الكفاءات والخبرات المهنية اللازمة لتنظيم المهنة.
- التأخر الكبير وعدم تماشي المهنة على المستوى العالمي.
- عدم وجود مراكز تدريب وقلة الدورات التعليمية والتكوينية للمدققين.
- عدم توفر النصوص القانونية الواضحة التي تحول دون تعرض المهنة لأي ضغوطات.
- عدم وضوح النظام المحاسبي وقصوره في معالجة بعض الظواهر.
- تأخر صدور معايير التدقيق الجزائرية إضافة إلى عدم وجود دورات تكوينية لمناقشتها وتفسيرها.

عراقيل تخص المهنيين: ترتبط هذه العراقيل بالمدققين وصفاتهم الشخصية، ويمكن بيانها في النقاط التالية:

- مشكلة عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل.
- المنافسة غير الشريفة بين المدققين.

1 قاسمي السعيد، حيرش احمد، **مرجع سابق**، ص345.

- الجمع بين عملية التدقيق والمحاسبة والخدمات الاستشارية، مما يتعارض مع آداب وأخلاقيات المهنة.
- النقص في الأعوان المساعدين إضافة إلى النقص في التدريب المهني للمدققين.
- عد المعرفة الكافية للمدقق بمحتوى معايير التدقيق المحلية والعالمية.
- تواطؤ وعدم حياد بعض المدققين في تعاملهم مع إدارة المؤسسة محل التدقيق.
- تورط بعض المدققين في التصريحات الكاذبة عن الأرباح وتخفيض حجم الضرائب.

من خلال ما تم عرضه من عراقيل تصعب من مهمة تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، في سعيها لإعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسات الاقتصادية وواقعها الفعلي، بعيدا عن الضرورة القانونية والتقارير الشكلية.

المبحث الثالث: دراسة عينة من مكاتب التدقيق في ولاية تبسه

سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تتبع واقع مهنة التدقيق في الجزائر، وللوقوف على واقع المهنة على المستوى المحلي قمنا بعملية مقابلة مع بعض المهنيين الممارسين للتدقيق بولاية تبسه تحديدا في نقطة تركز هذه المكاتب حيث تم التناقش معهم حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر عموما و ولاية تبسه بالخصوص ، فكانت هذه الأسئلة التي تم طرحها عليهم ولخصت إجاباتهم و تحليلاتها كما يلي:

1. ما رأيكم في مستوى مهنة التدقيق – محافظة الحسابات– في الجزائر؟

على الرغم من امتناع البعض عن الإجابة عن هذا السؤال واعتبار البعض أن وضع المهنة جيد إلا أن إجابات أغلب المدققين أجمعت على أن المهنة في مستوى متدني ولا يقوم بدوره كحامي لمصالح الأطراف ذات العلاقة والمجتمع ككل. إذ أن التدقيق في الجزائر أثبت فشله حينما تم إصدار تقارير خاطئة والدليل على ذلك تقارير حول شركات وبنوك مفلسة كبنك الخليفة وشركة الخليفة للطيران؛ بالإضافة إلى إصدار محافظي الحسابات تقارير إيجابية بينما القوائم المالية تحتوي على تحريفات ذات أثر جوهري ولم نتمكن من اكتشاف هاته الأخطاء والمخاطر إلا بعد فوات الأوان كما حدث مع عدة شركات اقتصادية عمومية مثل سوناطراك، سوميفوس...الخ.

2. ما هي المشاكل التي تقف عائقا أمام عدم تطور المهنة بالجزائر مقارنة بباقي الدول الغربية وحتى العربية؟

لقد تمحورت إجابات مكاتب التدقيق –محافظي الحسابات– على أن من أهم المشاكل التي تقف عائق أمام عدم تطور المهنة في الجزائر مقارنة بباقي الدول الغربية وحتى العربية تتمثل في عدم وجود تشريعات

صارمة تحكم وتنظم مهنة التدقيق وتنظم الممارسة الفعلية لهذه المهنة، إضافة إلى هيمنة بعض مكاتب التدقيق على السوق، كذلك تدخل بعض الأطراف الدخيلة على المهنة التي تمارس عملها دون اعتماد أو انتماء للنقابة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهو الأمر الذي يؤثر على تحديد الأتعاب بالنسبة لمكاتب التدقيق المعتمدة، إضافة إلى عدم نجاعة نقابة المهنة وقلة الدورات التكوينية واللقاءات وضعف العلاقة بين ممارسي المهنة. كما أضاف البعض المشاكل التالية:

- النظام البنكي الكلاسيكي والذي لا يتجاوب مع الحياة الاقتصادية والمالية السريعة، فالأنظمة البنكية المتطورة أكثر حرصا على مخرجات العملية التدقيقية.
- النظام الجبائي غير المستقر.
- عدم إلزام الشركات الخاصة بتقرير محافظ الحسابات لدى جميع الإدارات رغم وجود نصوص قانونية.
- وجود فراغ قانوني في عدة نواحي من المهنة.
- مشكلة في التكوين (ضرورة الرسكلة والتدريب وإجراء تربصات ميدانية للمدققين فيما يخص معايير التدقيق الدولية(ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية(NAA)

كل هذه الأسباب وغيرها كثير تعيق النهوض بالمهنة والتنظيم الحقيقي لها.

3. ما نوع المؤسسات التي تقومون بتدقيقها؟

الطابع المؤسساتي لولاية تبسه يتميز بانتشار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة – الشركات ذات المسؤولية المحدودة– حيث لا يتوفر معظمها على نظام رقابة أو تدقيق داخلي يساهم في التدقيق، فملكية هذه المؤسسات إما للعائلات أو ملكية فردية، كما أن ثقافة التدقيق لا تلقى قبولا لدى مسؤولي هذه المؤسسات الذين يرون أنها ليست إلا ضرورة ألزم بها القانون فقط، وبالتالي فان المدقق قد يتعدى مهامه الرئيسية وهي الحياد والاستقلالية، ويكتفي بمسك محاسبة المؤسسات محل التدقيق وتقديم الاستشارات عند الطلب.

4. هل لديكم فريق عمل أم تعملون بمفردكم؟

من خلال الجولة التي قادتنا إلى مقرات هذه المكاتب لاحظنا أن هذه المكاتب تتوفر على مساعدين للمدقق المسؤول ينحصرون ما بين 2 إلى 4 مساعدين حسب سمعة المكتب وعدد عملائه، وهو ما أكدته جميع إجابات المستجوبين. لكن ما جلب انتباهنا هو اتفاقهم على كفاءة ومهارة مساعديهم، فهل هذا يعود إلى حسن انتقاء مساعديهم لما تعرضه سوق العمل وقد اتفقوا سابقا على ضعف التكوين، أم هو مجاملة لهم؟

5. ما هي مختلف التقارير التي تعدها؟

أجمعت الاجابات على التقرير السنوي الخاص بالمصادقة على الحسابات، أي تقرير الرأي او هو جوهر عملية التدقيق فهو التقرير العام الذي يبين فيه أداء المهمة ومسؤولية طرفي العقد على القوائم المالية حيث يتم إرساله إلى الجمعية العامة العادية. في حين و كون المؤسسات المدققة صغيرة فإن باقي أنواع التقارير كرفع رأس المال، توزيع الارباح، الحسابات المدمجة ...الخ فهي غير موجودة. لكن ما لفت انتباهنا هو غياب التقرير الخاص بتقييم نظام المراقبة الداخلية مما يفسر اهمال جميع المؤسسات للبيئة الرقابية.

6. ما هو السند القانوني الذي تعتمدون عليه في القيام بعملية التدقيق؟

كل مكاتب التدقيق الذين تمت محاورتهم يؤكدون استنادهم في عملهم للقانون المنظم للمهنة 10-01 لمؤرخ في 06/29/ 2010، والقرارات التي تلته ، وفيما يخص المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة ابتداء من 2016 فمعظمهم على اطلاع عليها، لكن تطبيقها يبقى قيد التنفيذ، حيث أن جل تقارير محافظي الحسابات تعلن صراحة لجوءها لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، و السبب في ذلك هو نقص الدورات التكوينية أولا لمناقشة المعايير الجديدة وتقييمها وفسح المجال أمام ممارسي المهنة للإدلاء بمشاركتهم في وضعها وترشيد محتواها، وهو الأمر الذي لا تزال تعاني منه المهنة في ظل عدم وجود هيئة أو منظمة مستقلة تعمل على النهوض بالمهنة بعيدا عن وصاية وزارة المالية.

7. بالنسبة لكم ما هي الإضافة التي ستقدمها المعايير الجزائرية للتدقيق لمهنة التدقيق في الجزائر؟

اختلفت رؤى المدققين حول مدى إسهام معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق بين متفائل ومتشائم. حيث يرى المتفائلون أن معايير التدقيق الجزائرية ستحدد الإطار المرجعي لممارسة المهنة في الجزائر، الأمر الذي سيمكنهم من الاسترشاد بها في أداء مهامهم حيث تمكنهم من معرفة حقوقهم وواجباتهم ومسؤولياتهم بدقة مثلما تشير إليه المعايير الدولية للتدقيق، وهذا ما سيرفع من جودة العملية التدقيقية. في حين يذهب المتشائمون إلى اعتبار أن هذه المعايير لوحدها لن تضيف شيئا للمهنة على اعتبار أن المشاكل التي تعاني منها المهنة في الجزائر متعددة الأبعاد والمستويات، مما يستلزم إصلاحات أكثر عمقا وصرامة.

8. كان المهنيون في الجزائر يعتمدون على معايير المقبولة قبولا عاما كمرجع لحل المشاكل التي قد تصادفهم في مسارهم المهني، لكن بعد إصدار الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية وأصبحت كمرشد ومرجع يعتمد عليها، يا ترى هل هناك توافق بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية؟

إن المهنيين قبل إصدار المعايير الجزائرية، كانوا يعتمدون على المعايير المقبولة قبولا عاما كمرجع رسمي ومرشد عند تأدية مهامهم إلى غاية إصدار الجزائر للمعايير 16 التي أصدرت ابتداء من سنة 2016 على شكل مقررات، إلا أن هاته المعايير المتبناة غير كافية ولا تغطي كل نواحي العملية التدقيقية، لذا نجد المعايير المقبولة قبولا عاما مازالت سارية المفعول في غالبية المكاتب إن لم نقل كلها.

أما من حيث مدى التوافق بينها وبين المعايير الدولية يمكن القول أن كلاهما يتضمنان نفس المضمون والمحتوى، كون المعيار المحلي تم تبنيه من الدولي.

9. هل المعايير المحلية للتدقيق كافية في نظركم لأداء مهنتكم على أكمل وجه؟

يمكن القول أن المعايير الدولية للتدقيق تمثل قفزة حقيقية في مجال التدقيق المالي لكل الدول التي تعاني تأخرا في المهنة، كونها إرشادات عامة جاهزة للتبني والتأقلم معها في أي بيئة كانت. وهي مصدر إسهام كبير في تحسين المهنة ورفع مستواها إلى مصاف الدول المتقدمة.

لكن وكما سبق الإشارة إليه سابقا، ما تم ببنيه في الجزائر من معايير غير كاف لتغطية العملية التدقيقية كاملة، لذا فإن غالبية المدققين ما زالوا يسترشدون بالمعايير المقبولة قبولا عاما.

10. ما هي في رأيكم الحلول الفعالة التي تقترحونها للنهوض بمهنة التدقيق في الجزائر؟

هذا السؤال كانت إجابته متقاربة جدا بين كل مكاتب التدقيق محل المقابلة، أين كان تركيزهم على ضرورة التطبيق الميداني للإصلاحات المنتهجة في المهنة ومتابعتها، وتعزيز دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ونقابة المهنة، ومنحهما الاستقلالية في المساهمة الفعالة في تنظيم المهنة والاهتمام بانشغالات المدققين خصوصا فيما يخص أتعاب المهمة التي تشكل هاجسا أمام ممارسي المهنة نظرا لعدم وجود معيار واضح تقاس به. ناهيك عن إلزامية إصلاح الميادين الأخرى ذات الصلة بالتدقيق كالنظام المالي، الجبائي، التعليمي وخاصة إطار الحوكمة.

11. ما هي أهم تطلعاتكم وآفاقكم فيما يخص المهنة؟

تتطلع أغلب مكاتب التدقيق بولاية تبسه إلى المساهمة في تطوير المهنة من خلال الالتزام بما تقره النصوص التشريعية للمهنة، وميثاق أخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية، من أجل تقديم خدمات وتقارير موضوعية نابعة عن العناية المهنية، فهذه المكاتب تحرص على سمعتها في سوق المهنة من أجل الظفر بأكبر العقود.

إن معظم أفراد العينة كانت آراءهم حول القواعد التي يقوم عليها التدقيق في الجزائر سيئة أو مقبولة، ويعود سبب ذلك في رأيهم إلى افتقار الجزائر إلى هيئة تنظم التدقيق من الجانب النظري و بالتالي غياب المعايير الخاصة بالبيئة الجزائرية. أغلبية أفراد العينة يوافقون على إن تنظيم المهنة في الجزائر تأثر بجملة من الظروف الراهنة و التي منها :* التقلبات الاقتصادية التي تمر بها الجزائر *سعي الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة *مواكبة متطلبات عولمة المهنة كذلك يرى أفراد العينة ضرورة تماشي معايير التدقيق الدولية إلى جنب معايير المحاسبة الدولية ،و ذلك لان مخرجات المحاسبة هي مداخلات التدقيق ،في حين يرى البعض الأخر و هم غير الموافقون على ضرورة تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ،فربما هم متخوفون من عدم وجود قواعد و قوانين تضمن السير الحسن لتطبيق هذه المعايير في حال تبنيها (التخوف من ترك المجال مفتوح أمام الاجتهادات).

خلاصة الفصل:

بعد العرض الذي قدمناه توصلنا لاستقراء واقع مهنة التدقيق المالي في الجزائر من خلال التطرق لتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تحكمها، إن التنظيم المهني القانوني للتدقيق في الجزائر كان بطيئا ومهملا، إلى أن جاء القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أعاد الاعتبار للمهنة ونظمها وما صاحبه من مراسيم وقرارات ومقررات، منه ما أسس لإنشاء منظمات ونقابات مهنية ومنها ما حدد سلوكيات المهنة وما يجب ان يتحلى به المدقق، وما هي الشروط الواجب توافرها للالتحاق بالمهنة. ومنها كذلك ما حدد مختلف الاجتهادات المهنية للتدقيق والمتعلق بالجانب المنهجي العملي لمهمة فحص الحسابات.

ثم تم عرض تطور وتنظيم مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر والإحاطة قدر الإمكان بالنصوص القانونية المنظمة للمهنة، بالتركيز على الاصلاح المحاسبي القاضي بإصدار النظام المحاسبي و المالي سنة 2007، القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتحليل مضمونه و كذا المقررات القاضية بتبني مجموعة من معايير التدقيق الدولية. ثم تطرقنا إلى العراقيل والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر وأثر معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من خلال استقراء لإجابات بعض المهنيين لأهم المشاكل التي تواجه المهنة في الجزائر عموما و ولاية تبسه بالخصوص.

الخاتمة

الخاتمة

لقد تبين من خلال إعداد هذه المذكرة حول واقع ممارسة مهنة التدقيق المالي في الجزائر بعد الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق، أن مهنة التدقيق يجب أن تتوفر على مجموعة من المقومات حتى تتمكن من تقديم خدمات عالية الجودة للإطراف ذات المصلحة و للمجتمع ككل، ومن بين هذه المقومات نجد المنظمات المهنية التي تتولى مسؤولية الإشراف وتنظيم شؤون المهنة، بحيث تقوم هذه المنظمات بإصدار معايير للأداء المهني، وتكون هذه المعايير بمثابة مرشد ومعين لكل من يرغب في مزاولة المهنة.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 91-08 في سياق الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، والتي تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد، إلا أن مهنة التدقيق في الجزائر اتسمت بنوع من اللاتنظيم والفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة، بدليل أنه لم يعد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 حتى سنة 2010 بصدور القانون 10-01، حيث أصبحت بموجبه مهنة التدقيق تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك فقدت المهنة أهم شرط من شروط ممارسة المهنة ألا وهو شرط الاستقلالية و الحياد.

وعليه يمكن القول أن مهنة التدقيق في الجزائر لا تزال تعاني من العديد من النقائص،وهذا ما يستدعي اعادة النظر في طبيعة الاصلاحات و حجمها حتى تسمح لمنظمات المهنة بتفعيل تطبيق معايير التدقيق المحلية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية .

- **نتائج الدراسة**

بعد دراستنا لواقع مهنة التدقيق المالي في الجزائر عموما و ولاية تبسة بالخصوص بعد الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق تمكنا من الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ مهنة التدقيق أحد أهم الوسائل الرقابية التي تقوم بالفحص الانتقادي للسجلات والمستندات المحاسبية بناء على أدلة كافية وملائمة ، قصد تأسيس رأي مهني محايد، عن صدق حسابات المؤسسة وعدالة مركزها المالي.
- ✓ نلاحظ فراغ زمني كبير بين فترات الإصلاحات المنتهجة و التشريعات وبين إصدارها الفعلي وتطبيقها، مما يؤكد بوضوح عدم الإحاطة الكاملة بكل ما تتطلبه المهنة لتحقيق الغاية المرجوة منها.
- ✓ توجد العديد من العراقيل التي تصعب من مهمة تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، في سعيها لإعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسات الاقتصادية.

- ✓ نتيجة للمشاكل التي عرفتها المهنة في ظل القانون 91-08، تم إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- ✓ وجود كم هائل من القوانين والمراسيم التنفيذية التي يراد من وراء تطبيقها الرقي بالمهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والإفصاح المرجوين من مستخدمي مخرجات مهنتي المحاسبة و التدقيق.
- ✓ تخبط مهنة التدقيق في العديد من المشاكل تخص الجانب التشريعي، التنظيمي، التكويني والتوعوي.
- ✓ إصلاحات مهنتي المحاسبة و التدقيق التي باشرتها السلطات العليا لوحدها غير كافية للنهوض بالمهنة ما لم تصاحبها إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كل القطاعات المكملة للمجال المحاسبي بما فيها المؤسسات الضريبية والمصرفية والقضائية و مؤسسات التعليم و التكوين وحتى الأسواق المالية.

- ➢ **اختبار الفرضيات**

تم اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

-الفرضية الرئيسية والتي تنص على أن "**رغم الجهود المبذولة في سبيل اصلاح مهنتي المحاسبة و التدقيق في الجزائر إلا أن واقع مهنة التدقيق يبقى حبيس العديد من المشاكل وطنيا و محليا**"، أثبتت الدراسة في شقها التطبيقي صحتها ، حيث ان الدراسة المسحية لمجموعة من الابحاث أكدت تخبط المهنة على المستوى الوطني في العديد من المشاكل تخص الجانب التشريعي، التنظيمي، التكويني والتوعوي."

-الفرضيات الفرعية:

- ✓ **الفرضية الأولى** والتي تنص على أن "**إصلاحات مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر لن تؤتي ثمارها ما لم تصاحبها إصلاحات في قطاعات داعمة لها كالبنوك، الضرائب، التعليم والتكوين، القضاء ..الخ**.". أثبتت الدراسة صحة هذه الفرضية.

- ✓ **الفرضية الثانية** والتي تنص على **أن " يشير الواقع العملي لمهنة التدقيق بالجزائر الى تخبطه في عدة مشاكل تخص الجانب التشريعي، التنظيمي، التكويني والتوعوي.**". من خلال الجزء الاول و الثاني من الفصل الثاني تم إثبات صحة هذه الفرضية ؛
- ✓ **الفرضية الثالثة:** و التي تنص على أن "**يشير الواقع العملي لمهنة التدقيق بولاية تبسة الى تخبطه هو الاخر في نفس المشاكل التي تعاني منها المهنة وطنيا**". من خلال الجزء الثالث من الفصل الثاني تم إثبات صحة هذه الفرضية.

➢ **التوصيات و الاقتراحات**

من خلال ما سبق نقترح التوصيات التالية:

- ✓ تفعيل دور مهنة التدقيق كطرف فعال في تشجيع الاستثمارات ومحاربة أشكال الفساد والغش.
- ✓على الجزائر أن تجاري التطورات الدولية في مجال التدقيق، باعتبار أن الأمر ينعكس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.
- ✓توفير حد أدنى من الاستقلالية لممارسي المهنة من خلال هيئاتهم المنظمة للمهنة.
- ✓ زيادة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات و الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد في الجزائر.
- ✓تنظيم ندوات للارتقاء بمهنة التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1 – الكتب باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع،عمان،2015.
- تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المؤسسة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الاردن.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى،1999.
- عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)،الطبعة 11، جامعة العلوم والتكنولوجية، صنعا، 2009.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2003/2002.
- محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2009
- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ لنشر، الرياض، 1989.

2 – الكتب باللغة الاجنبية

- Alvin A. Arens et al., Auditing and assurance services: an integrated approach, 14th Edition, Pearson Prentice Hall, USA, 2012.
- Arens Alvin, James K Loebbecke, Auditing an Integrated Approch,Prentice Hall, Newjersy ,Second edition, 1980.
- Arnold Waldermar Johnson, Principles of Auditing , 2nd Edition Rinehart, Newyork,1956.
- Howard Stettler ,Auditing Principles, Ed. Prentice-Hall, USA ,1997.
- la compagnie nationale des commissaires aux comptes, Normes professionnelles et code de déontologie, France, Edition CNCC, 2000.
- Merle Ph. et al., Audit et commissariat aux comptes, Ed. Françis Lefebvre, France, 2003.
- Raffegeau J. et al., L'audit financier, Que sais-je?, Paris, 1994.

3- الأطروحات والرسائل الجامعية

- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف1، 2011-2012
- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.
- محمد عبد الغني البهلول، موقف مهنة مراجعة الحسابات من معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير،جامعة دمشق،سورية،1997.
- محمود السيد الناغي، الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، القاهرة،1976.
- مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018-2019.

4- المجـــلات والدوريات العلمية

- بن نعمة سليمة،مخفي أمين،واقع الممارسة المهنية للمحاسبة و التدقيق في الجزائر، دراسة مقارنة للقانون 91-08 و القانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، رقم 05،معهد العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،جامعة تندوف، 2017.
- حراث نخلة وحمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس،المجلد11،العدد 02، 2022.
- سعيد زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، دراسة نظرية تحليلية،مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية،العدد03،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي التبسي،2017.
- قاسمي السعيد، حيرش احمد، محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر، دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد1، العدد1، جوان2017.
- زوهري جليلة، صالح إلياس، واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني.

5- الملتقيات العلمية

- خديجة هاجر دويدي وآخرون، واقع تقارير المراجعة في الجزائر في ظل الإصلاحات، الملتقى العلمي حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس،2018.
- عمورة جمال، ضرورة مراجعة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعةISA، يومي 13-14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر.
- محمد براق وآخرون، أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقره-بومرداس، 11-12 أفريل 2018.
- نصيرة دردر وآخرون، أهمية التحكم في التقنيات الاكتوارية كعامل كفاءة وفعالية في تدقيق الحسابات، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر،بومرداس،2018.

6- القوانين، المراسيم والمقررات

- قانون رقم 91-08، المؤرخ في 1991/04/27، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخ في 01 ماي 1991،العدد 20.
- قانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ، مؤرخ في 11 جوان 2010،العدد42.
- وزارة المالية، المقرر رقم 002، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
- وزارة المالية، المقرر رقم 150، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(500-300-510-700)،المؤرخ في 11اكتوبر 2016.
- وزارة المالية، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(520-570-610-620)،المؤرخ في 15مارس2017.
- وزارة المالية، المقرر رقم 77، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
- وزارة المالية، مراسلة وزيرة العلاقات مع البرلمان، رقم:851، المؤرخة في 16 مارس2022.

7- المحاضرات والدروس الجامعية

- بلقاضي بلقاسم، دويدي خديجة هاجر، محاضرات في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، كتاب بيداغوجي موجه لطلبة الماستر مالية و محاسبة، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2019-2020.
- عمر علي عبد الصمد، محاضرات في التدقيق المحاسبي، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة الليسانس والماستر في تخصصات مالية المؤسسة، مالية ومحاسبة، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس، المدية، 2017-2018.
- زياني عبد الحق، محاضرات في مراجعة وتدقيق الحسابات، دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون ، تيارت، 2017-2018.

8- المواقع الإلكترونية

- http://www.cnc.dz
- https://www.ifac.org
- https://www.slideplayer.fr