جامعة ابن خلدون –تيارت–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين

إعداد الطلبة:

–بلخادم مصطفى

–بغداد بن عودة

الأستاذ المشرف:

د حيرش عبد القادر

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
روتال عبد القادر	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيسا
حيرش عبد القادر	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرفا
لعروس لخضر	أستاذ محاضر قسم "ب"	مناقشا
شبلاوي إبراهيم	أستاذ محاضر قسم "ب"	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

السنة الجامعية: 2022/2021

جامعة ابن خلدون –تيارت–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين

إعداد الطلبة:

–بلخادم مصطفى

–بغداد بن عودة

الأستاذ المشرف:

د حيرش عبد القادر

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الدرجة العلمية	الصفة
روتال عبد القادر	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيسا
حيرش عبد القادر	أستاذ محاضر قسم "أ"	مشرفا
لعروس لخضر	أستاذ محاضر قسم "ب"	مناقشا
شبلاوي إبراهيم	أستاذ محاضر قسم "ب"	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

السنة الجامعية: 2022/2021

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من سعى في سبيل الله إلى نشر وتعليم أصوله.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ حيرش عبد القادر الذي ساعدنا

في انجاز هذا العمل.

وإلى كل الأساتذة المحترمين الذين لم يبخلوا علينا بالنصيحة

وقدموا لنا يد العون ونخص بالذكر

أعضاء لجنة المناقشة وتحملهم أعباء قراءة المذكرة

فلهم منا أسمى عبارات

التقدير والاحترام.

الحمد لله الذي وفقنا لإنهاء هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أما بعد أن أهدي هذا العمل إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة.

إلى إخوتي أمين وعبد العزيز، حفظهم الله ورعاهم ووفقهم الله لما يحبه ويرضاه

إلى كل اصدقائي

وإلى كل من قدم لي يد العون ولو بقليل في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

الحمد لله الذي وفقنا لإنهاء هذا العمل والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

بلخادم مصطفى

الحمد لله الذي وهبنا التوفيق والسداد ومنحنا الثبات وأعاننا على إتمام هذا العمل

مني كلمات شكر إلى كل من حثنا وغرس فينا الأمل والإرادة

إلى كل عائلتي أبي وأمي وأخوتي وزوجتي وأبنائي

إلى كل الأصدقاء والأحبة وزملائي في العمل

إلى كل من الأستاذ المشرف وجميع الأساتذة

إلى جميع من ساعدنا من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء وهؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

ونسأل الله التوفيق والسداد.

آمين يا رب العالمين.

بغداد بن عودة

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

يعالج هذا البحث موضوع أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر، حيث تهدف الدراسة إلى تحليل أراء محافظي الحسابات، الأساتذة الجامعيين وكذا الخبراء المحاسبيين، ومعرفة عدة تساؤلات وزعت على محاور كانت قصد الدراسة تمثلت في: مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة، أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء، مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية وتوزيع50 استمارة على الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في القطر الوطني، وتم استرجاع 43 استبيانا صالحا للتحليل الإحصائي، وبعد معالجة البيانات من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS V22، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود مستوى مقبول حول التزامات محافظي الحسابات.

الكلمات المفتاحية: **المحاسبة، الرقابة، التدقيق، محافظ الحسابات، الخطر**.

Abstract

This research addresses the importance of risk analysis in the profession of the auditors, field study for a sample of professionals and academics in Algeria, where the study aims to analyze the opinions of the auditors, university professors as well as accounting experts, and to know several questions distributed to axes that were intended for the study: the extent to which the auditors adhere to audit standards and laws governing the profession, the impact of the auditors in the evaluation of the internal control system, the extent to which the auditors have taken the professional care necessary to detect errors, the extent to which the auditors take into account the accounting standards in their reports for detected errors.

In order to achieve the objectives of the study, a field study was conducted and 50 forms were distributed to university professors, auditors and accounting experts in nationwide, and 43 valid questionnaires were retrieved for statistical analysis, and after processing the data through the SPSS V22 statistical analysis programme, the study reached a set of results, the most important of which was an acceptable level of accounting governors' commitments.

Keywords : **Accounting, Control, Audit, Auditor**

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر والتقدير	/
الإهداء	/
ملخص الدراسة	/
فهرس المحتويات	**III-I**
قائمة الجداول	**V-IV**
قائمة الأشكال البيانية	**VI**
مقدمة	**أ–هـ**
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق	**15–3**
المطلب الأول: ماهية التدقيق	**3**
المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق	**6**
المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه	**12**
المبحث الثاني: مبادئ التدقيق، أنواعه وفروضه	**31–16**
المطلب الأول: مبادئ التدقيق	**16**
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	**19**
المطلب الثالث: الفرق بين أنواع التدقيق	**25**
المطلب الرابع: فروض التدقيق	**28**
المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	**43–32**
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	**33**
المطلب الثاني: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها	**40**
المطلب الثالث: محتوى معايير التدقيق الجزائرية وإطارها القانوني	**41**
خلاصة الفصل	**44**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي حول مهنة محافظ الحسابات	

تمهيد	**46**
المبحث الأول: مفاهيم حول مهنة محافظ حسابات	**57-47**
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	**47**
المطلب الثاني: تاريخ مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	**48**
المطلب الثالث: الخصائص المهنية والمعنوية وشروط الالتحاق بالمهنة	**51**
المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات	**53**
المبحث الثاني: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات	**68-58**
المطلب الأول: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات	**58**
المطلب الثاني: مسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات	**61**
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات	**64**
المبحث الثالث: عموميات حول مهنة محافظ حسابات	**78-69**
المطلب الأول: التدقيق ومهنة محافظ الحسابات	**69**
المطلب الثاني: العلاقة بين الأنواع الثلاثة للتدقيق	**74**
المطلب الثالث: تكامل التدقيق مع مهمة محافظ الحسابات	**76**
خلاصة الفصل	**79**
الفصل الثالث: متطلبات تحليل الخطر كأداة مهمة في مهنة محافظ الحسابات –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين–	
تمهيد	**81**
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	**90-82**
المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة	**82**
المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة	**82**
المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة	**84**
المبحث الثاني: تحميل وتفسير نتائج الاستبيان	**110-91**
المطلب الأول: تحميل محاور الاستبيان	**91**
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات	**100**

خلاصة الفصل	**108**
خاتمة	**110**
قائمة المصادر والمراجع	**113**
قائمة الملاحق	/

قائمة الجداول
والأشكال البيانية

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحات
(1–1)	التطور التاريخي للتدقيق	12
(2–1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	14
(3–1)	التمييز بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	21
(4–1)	مقارنة بين أنواع المراجعة	26
(5–1)	الاختلافات بين القانون 91–08 والقانون 10–01	38
(1–3)	سلم ليكرث الخماسي	83
(2–3)	خاص باستمارات الاستبيان	84
(3–3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	84
(4–3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	85
(5–3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	87
(6–3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني	88
(7–3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	89
(8–3)	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	91
(9–3)	مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان	92
(10–3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	92
(11–3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	94
(12–3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء	96
(13–3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور	98
(14–3)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	100

(15-3)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	102
(16-3)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء	104
(17-3)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة	106

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحات
(1-1)	أنواع التدقيق	25
(2-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا	32
(1-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	85
(2-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	86
(3-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	87
(4-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني	88
(5-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	89
(6-3)	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	93
(7-3)	مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان	95
(8-3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	97
(9-3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	99
(10-3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء	101
(11-3)	المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور	103
(12-3)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	105

(3-13)	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	107

مقدمة

مقدمة

تشغل عملية التدقيق مكانة مهمة في مجال البحث والدراسات الاقتصادية المالية منها والمحاسبية، وذلك لما لها من أهمية في تجسيد المتابعة والتدقيق والتقييم للمعاملات المالية والمحاسبية على مستوى المؤسسات سواء كان في القطاع الخاص أو القطاع العام، ويتضح ذلك أكثر عند قراءتنا لمحتوى مراحل التدقيق التي تعرف على أنها " العمل الانتقادي لما قام به المحاسب"، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب؛ حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير مقبولة عموما ومنظمات مهنية مختصة لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية السنة.

فقد تصاعدت أهمية القوائم المالية المنشورة في عصرنا وأصبحت المصدر الأول للمعلومات المالية بالنسبة لمختلف الأطراف المستخدمين لهذه القوائم، وتصاعد في الوقت ذاته وتيرة الأخطاء والغش في البيانات المالية أو في الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات.

1. **إشكالية الدراسة:** بهدف الإلمام بالموضوع وبناءا على ما سبق، نطرح السؤال الرئيس التالي:

ما أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات بالجزائر؟

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق وماهيته؟
- ما هو مفهوم مهنة محافظ الحسابات؟
- ما أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات حسب عينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر؟

2. **فرضيات الدراسة:**

وللإحاطة بجوانب الموضوع المختلفة، سنسعى إلى إثبات الفرضيات التالية:

- ✓ إن التدقيق هو عبارة عن عملية أساسية وضرورية بالنسبة للمؤسسة تؤدى من طرف محافظ الحسابات؛
- ✓ يسعى محافظ الحسابات من خلال الأدلة الخاصة بشأن المؤسسة، الى إبداء رأي مستقل ومحايد عن إدارة المؤسسة؛

✓ أهمية تحليل الخطر لها دورا مهما في مهنة محافظ الحسابات حسب عينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر.

3. أهمية الدراسة:

يستمد هذا الموضوع أهمية كونه يعالج ويبرز الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في عملية التدقيق من بدايتها إلى تقريرها النهائي، باعتباره عنصر حيوي حيث يكشف بعد المراقبة والمطالعة المدققة صحة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية.

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة من خلال النقاط التالية:

- التعرف على عملية التدقيق في المؤسسات الاقتصادية؛
- التعرف على الشخص المزاول لمهنة محافظ الحسابات وأهميته، وكذلك إجراءات وطرق العمل بها من أجل الوصول إلى المرحلة النهائية؛
- إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم يه محافظ الحسابات وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات التالية:

اختيار الموضوع يعود إلى دوافع ذاتية وأخرى موضوعية، فالأولى نتطلق من الاهتمام الشخصي وعلاقة الموضوع بالتخصص ومحاولة الإحاطة بجوانبه سواء كانت النظرية أو التطبيقية.

أما الثانية ازدياد الحاجة إلى اعتماد محافظة الحسابات كوسيلة لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية وهذا لزيادة الطلب عليها من قبل مستخدميها.

6. حدود الدراسة:

✓ حددت دراسة هذا الموضوع في إطار مكاني وزماني، ففيما يخص الإطار الزمني فقد أقتصر على سنة 2022، أما الإطار المكاني فقد تم توزيع مجموعة من الاستبيانات على عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في كل من ولاية تيارت، الأغواط، سعيدة، معسكر، تيسمسيلت والجزائر العاصمة.

7. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من أجل دراسة المفاهيم العامة للتدقيق ومحافظ الحسابات، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة بالاعتماد على الاستبيان وتوزيعه على عينة الأكاديميين والمهنيين.

8. الدراسات السابقة:

من خلال اطلاعنا بغية الحصول على معلومات ومراجع حول موضوع الدراسة نجد عدد من الدراسات والبحوث التي أنجزت في هذا المجال، وبالتالي يعتبر بحثنا تكملة لسلسلة بحوث سابقة، نذكر منها على سبيل الذكر:

- **داود سهيلة وحمداش شريفة،** بعنوان: أهمية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة ومراجعة جامعة البويرة 2018/2017؛

✓ هدفت هذه الدراسة إلى إبراز معايير التدقيق الجزائرية وأسباب إصدارها وكذا معرفة محتوى ومضمون تقرير المراجع الخارجي، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد المعايير وإصدارها كما تم عرض الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي؛

✓ توصلت الدراسة إلى أن تقرير المراجع الخارجي يتطابق مع المعيار الجزائري للتطبيق 700 من حيث المضمون، أما من حيث الشكل يفتقد العديد من الفقرات التي كان من المفترض أن تكون حاضرة فيه لتسهيل فهم التقرير، إصدار معايير التدقيق الجزائرية في الفترة 2016-2017 وفقا لثلاث مقررات بعد الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي.

- **عديلة لموسخ،** بعنوان: دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات. مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2014/2013؛

✓ هدفت هذه الدراسة الى إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات من خلال دعم الثقة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية بالإضافة الى محاولة تأسيس إطار نظري كفيل ترقية المراجعة في الجزائر وكذلك تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه من خلال الضبط وعدم المخالفة؛

✓ توصلت الدراسة الى أن عملية مراجعة الحسابات لمؤسسة ما تشتمل على دراسة الأعمال والنظام المتبع وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص السجلات والقيود المحاسبية بالإضافة الى أن اتباع القوانين المنصوص عليها يؤدي الى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من اجل الوصول الى الحقائق الصحيحة

كذلك المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين.

- **فكرون عصام الدين وعيشاوي علي**، بعنوان: أهمية تحليل المخاطر في إجراءات عمل محافظ الحسابات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2019/2018.

✓ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق وكذلك تطورها التاريخي وأهميتها، وعلى الشخص المزاول لمهنة محافظ الحسابات وأهميتها، وكذلك إجراءات وطرق العمل بها من أجل الوصول إلى المرحلة النهائية، بالإضافة الى إظهار كيفية القيام بعملية التدقيق من ناحيتها التطبيقية والمنهجية المتبعة في إجراءات التدقيق الوقوف على اهم الصعوبات والمخاطر؛

✓ توصلت الدراسة الى أن عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر منذ البداية لقبول المهمة الى غاية نهايتها، بالإضافة الى تسليط الضوء على عملية اكتشاف المخاطر حيث تمثل عنصرا أساسيا للوصول الى قوائم مالية صحيحة، كذلك إبراز الدور المهم الذي يلعبه محافظ الحسابات تعزيز مصداقية القوائم المالية كونه مستقل عن الجهة المصدرة لهذه القوائم.

9. تقسيمات الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب هذا الموضوع قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول الفصلين الأولين عبارة عن جانب نظري والفصل الأخير تطبيقي وهي كالآتي:

- **الفصل الأول**: عموميات حول التدقيق

تناولنا فيه الجانب النظري للتدقيق، من حيث المفاهيم الأساسية، مبادئه، أنواعه وفروضه وكذلك معايير التدقيق الجزائرية

حيث ينقسم إلى ثلاثة مباحث حيث:

المبحث الأول يتضمن أساسيات حول التدقيق، أما المبحث الثاني يتمثل في مبادئ التدقيق، أنواعه وفروضه والمبحث الثالث يتحدث عن معايير التدقيق الجزائرية

- **الفصل الثاني**: الإطار المفاهيمي حول مهنة محافظ الحسابات.

تناولنا فيه الجانب النظري لمهنة محافظ الحسابات حيث تطرقنا إلى تعريف محافظ الحسابات، تاريخ مهنة محافظ الحسابات في الجزائر مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات الخصائص المهنية والمعنوية وشروط الالتحاق بالمهنة وتكامل التدقيق مع مهمة محافظ الحسابات.

ينقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث حيث:

المبحث الأول يتضمن عموميات حول مهنة محافظ حسابات، أما المبحث الثاني يتمثل الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، والمبحث الثالث يتحدث عن أهمية التدقيق في مهنة محافظ الحسابات

- **الفصل الثالث:** متطلبات تحليل الخطر كأداة مهمة في مهنة محافظ الحسابات –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين–

تناولنا فيه الجانب التطبيقي حيث كانت الدراسة ميدانية حول أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات لعينة من المهنيين والأكاديميين حيث تم جمع أراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والأساتذة الجامعيين وتم تحليلها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي SPSS V22.

الفصل الأول:

عموميات حول التدقيق

تمهيد:

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

- **المبحث الأول**: أساسيات التدقيق؛
- **المبحث الثاني**: مبادئ التدقيق، أنواعه وفروضه؛
- **المبحث الثالث**: معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التيّ قامت بها المؤسسة، والمتتبع للتطورات التي شهدها التدقيق يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظي به نظرا للدور الكبير الذي لعبه في تحقيق الاستقرار والنمو لكل الوحدات الاقتصادية، ومد مختلف الأطراف بالآراء المختلفة التي تعتبر مدخلا أساسيا لاتخاذ القرارات الإستراتيجية.

ولتحليل ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف التعاريف الخاصة بالتدقيق:

المطلب الأول: ماهية التدقيق

في هذا المطلب سنستعرض أهم التعاريف التي جاءت في التدقيق كالتالي:

لقد تعددت تعاريف التدقيق بين مختلف المؤلفين والباحثين وهذا ما يؤدي بنا إلى عرض بعض منها لاستخلاص تعريفا شاملا وعاما له، وكما هو معلوم أن التدقيق بمعناه اللفظي" Audit وهو مشتق من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها "يستمع"، ولقد انقسم الفعل الكلاسيكي "Auscultare "في اللغة اللاتينية إلى فعلين ثانويين أولهما الفعل "Ascoter " ويعني "استماع" أما الفعل الثاني " Ascuter" ويعني به الفحص، وقد جاء هذا الانشقاق ليعطي معنى جديد وهو تغذية لمعنى كلمة التدقيق بإدماج كلمة "الاستماع" من جهة وكلمة "الفحص" من جهة أخرى. [1]

وعرف التدقيق على أنه: فحص البيانات والأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن للتدقيق معنى مهنيا اصطلح عليه الكتاب المحاسبون، والذي يقصدون به "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية الذي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي"[2].

ويمكن أن نقسم معنى التدقيق الى تعريفات أكاديمية وأخرى مهنية (جمعيات مهنية دولية).

[1]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان (الأردن)، 2000، ص: 06.

[2]– Michel Ibrahim, Fadi Farhat, **Dictionnary of Business and Finance**, Dar ALKOTOB (LEBANON), 2007,p: 148.

أولا: تعريف عام

تدقيق الحسابات هو عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة بشأن مزاعم الإدارة حول نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمؤسسة وهذا لتحديد مدى مطابقة هذه النتائج والمعايير القائمة وتوصيلها إلى الأطراف المعنية[1]

عرف كلٌ من **Bouquin** و**Bécour** التدقيق " على أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية، وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا كله وفق المعايير المحددة له".[2]

كما هناك تعريف آخر للتدقيق وهو لخالد أمين حيث يعرف "التدقيق على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، التي تعد التدقيق فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.[3]

وجاء في قاموس (**robert**) أن المراجعة: "هي إجراءات مراقبة المحاسبة وكذا مراقبة التسيير في المؤسسة ويمكن أن تمتد المراجعة إلى ابعد من مراقبة التسيير في المؤسسة لتشمل مراقبة تسيير أي وظيفة في المؤسسة مهما كانت من خلال هذا التعريف يمكن التكلم عن مراجعة الوضعية المحاسبة ومراجعة آلة أو مرا جعة إجراءات الإنتاج".[4]

ثانيا: تعريف الجمعيات المهنية

عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية **AAA** "التدقيق على أنه عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا كاملا، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية".[5]

---

[1]- حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، " **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2007، ص ص: 21-22.

[2]- J.C Bécour, H. Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2eme édit, Economica, Paris, 1996, p:12.

[3]- خالد أمين. ع، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**"، مطبعة الاتحاد، عمان (الأردن)، 1980، ص: 10.

[4]-Bénoit pigé, **Audit et control interne**,2eme édit, Ems management et société, (France) 2004, p: 52.

[5]- الصبان م.س والفيومي م، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**؛ الدار الجامعية بيروت (لبنان) 1990؛ ص : 18.

وكذلك عرفته منظمة العمل الفرنسي "التدقيق على انه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

لم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تابعا للأهداف المتوخاة منها:

- ✓ تقدير نوعيه المعلومات: أي تشكيل راي حول المعلومات المنتجة في داخل المؤسسة،
- ✓ تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

طبقا للتعاريف السابقة يتضح لنا ما يلي:

- التدقيق ينتهي إلى ضرورة إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية ومن ثم فإن التدقيق يمثل وسيلة من وسائل الاتصال ويعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصاله إلى من يهمه الأمر في شكل تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد؛
- التدقيق عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق، إذ يمكن اعتبارها بمثابة نشاط يجب التخطيط له مسبقا وتنفيذه بأسلوب منهجي سليم وليس بطريقة عشوائية؛
- التدقيق تحدده معايير مقررة مسبقا، بمعنى أن عمل المدقق يستند إلى قواعد موضوعة بدقة ومفهومة إلى حد كبير لدى جميع الأطراف ذات العلاقة وهو تتمثل في المعايير التي يستند إليها المدقق الخارجي والمتمثلة في اللوائح والقوانين التي تعمل من خلاله الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى التي تراعي الرقابة الداخلية.

ومن ثم فإن عملية التدقيق تتضمن ما يسمى بالفحص والإيصال وبذلك يمكن القول بأن للتدقيق دور انتقادي للمعلومات والعناصر المقدمة إليه، إذن فمن الملاحظ أن مستخدم المعلومات يتخذ نوعين من القرارات:[2]

[1]- LIONNEL.C ET GERARD.V: **Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques**,4eme édition, Dalloz, paris (France) 1992, p : 22.

.

[2]- LIONEL, C & GERARD. V, **Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques**, Op.cit., p : 23.

- الحصول على معرفة عامة عن الموضوع محل الدراسة والتي تتلاءم واحتياجاته وذلك عن طريق دراسة وتفسير التقرير وما يحتويه من بيانات ومعلومات؛
- تقييم مدى جودة ونوعية هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛ أما إذا أردنا أن نعطى تعريف للتدقيق يكون عاما وشاملا فإن التدقيق هو: ذلك الوظيفة التي تعتمد على تجميع وتقييم أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية ليتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات، وبالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدميها بقدر الإمكان وفق معايير متفق عليها.

وعموما يمكن حصر ماهية التدقيق بصفة عامة في النقاط التالية:

- التدقيق العام هو عملية منتظمة لذلك يفترض من المدقق أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق الذي يساعده في عملية الفحص؛
- أثناء تنفيذ المدقق لمهامه يجب عليه الاعتماد على أدلة الإثبات الكافية والتي تناسب الحدث الاقتصادي وذلك من أجل تقييمه بصفة دقيقة ومحكمة؛
- المدخل الشخصي للمدقق يمثل دورا أساسيا لإجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والإرشاد والمعايير الموضوعية؛
- تنتهي عملية التدقيق دائما بتقرير يقوم المدقق من خلاله بالتعبير عن رأيه بكل موضوعية كما يقدم الاستنتاجات والتوجيهات الخاصة بالمسألة محل الفحص، حيث لهذا التقرير أهمية كبيرة ألنه يشكل همزة وصل بين القائم بعملية التدقيق وكذا الهيئة أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق ومستخدم المعلومات.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق ليس وليد اليوم، بل عرفه الإنسان منذ أن بدأ بمزاولة نشاطاته وخاصة عندما بدأ بمسك الدفاتر المحاسبية وقد ارتبط تطوريه بتطور الصناعة وازدهار التجارة الذي أدى إلى نمو الشركات وشعاع نشاطها وازدياد رأسمالها وتعقد عملياتها مما صعب على أصحاب هذه الشركات والمتعاملين معها من معرفة نتائج أعمالهم.

وتستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.[1]

[1]– عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، (الجزائر) 2008، ص ص :8 -9.

أولا: تطور التدقيق في العصور القديمة والوسطى

يمكن تقسيم هذا التطور الى ثلاث مراحل:

1.**المرحلة الأولى من 4000 الى 1800 ق م:** لقد تعاقبت على مر العصور حضارات مختلفة عرف على كل منها شيء مميز أدى الى بروز علم المحاسبة في صيغته التدقيقية، من خلال توفر وتنوع الدفاتر المحاسبية لتقييد مختلف المعاملات وتسهيل مراجعتها في فترات لاحقه، تبرز في هذه الفترة الحضارة البابلية.

تتمركز حضارة بابل فيما بين النهرين أي في العراق حديثا وقد عرفت هذه الحضارة المحاسبة في شكلها البدائي، من خلال تسجيل الأمور المحاسبية في ألواح من طين وعرضها على العلن من أجل مراجعة العمليات واكتشاف الأخطاء، كان ذلك من خلال مقارنة الدفاتر بما جاء في نصوص المادتين 104 و105 من تشريع حمو رابي، "حيث الدراسات التاريخية أشارت الى وجود اكتشافات يعود تاريخها لحوالي 2600 ق م تتمثل في ألواح من طين مختلفة الطول والعرض والسمك تستخدم بمثابة سجلات محاسبية أي أشبه بدفتر المسودة اليومية العامة حاليا".[1]

لم تكن الحضارة البابلية كغيرها من الحضارات حيث اعتمدت على تشريع حم رابي الذي كان بمثابة تشريع لكل جوانب الحياة الاقتصادية والسياسية منها خاصة المالية، من أبرز ما أنتجته الحضارة البابلية في عصرها مادة المحاسبة والمراجعة في نفس الوقت بحكم اعتماد الأخيرة على مخرجات سابقتها "السجلات المحاسبية" بدرجة أولى، فإن الحضارة البابلية عرفت أربع سجلات مهمة في عملية التدقيق، أهمها:[2]

- ✓ سجل عمليات التبادل التجاري –المقايضة؛
- ✓ سجل النفقات والأجور وسجل التكاليف؛
- ✓ سجل الالتزامات والذمم.

2.المرحلة الثانية: الفترة ما بين 1800 ق م الى 600 م

أ. **الحضارة الفرعونية:** امتدت الحضارة الفرعونية التي أخذت من وادي النيل مقرا لها لما يزيد عن 4000 سنة، حيث طورت البناء والزراعة في أول وأعظم خطوة في تاريخ حضارات عصرها.

[1]– مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي**، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة (الجزائر)، 2011 ص: 2.

[2]– مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي**، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

بالنظر للدور الهام الذي اكتسبته الزراعة، فقد اهتمت بتسجيل حركة المخزونات في ظل اكتشاف ورق البرادي التي استعملته كسجلات محاسبية في الفترة الممتدة ما بين 3000 و1000 سنة ق م لتسهيل عملية مراجعة المخزونات في ظل الظروف التي أدت الى تقسيم الدول لعدة مناطق مختلفة لمراقبه مدى مساهمتها في المحصول المخزن، كانت من ضمن اقتراحات سيدنا يوسف عليه السلام كما جاء في النص القرآني:

" يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنْبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ 46 قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ 47 ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ 48" سورة يوسف الآية 48.[1]

كان عليه السلام يتنقل بين المدن يتفقد المحاصيل في دورات لمراجعة المخزونات ومقدار مساهمات المدن في أول طابع من مهنة المراجعة، نظرا لانعدام الجانب الصناعي واعتبار الزراعة اهم مورد رزق للسكان فكان الاهتمام بمراقبة ومعرفة حجم المخزونات الوظيفية الأساسية للمحاسبة آنذاك.[2]

ب. الحضارة الإغريقية: لقد ارتبط ظهور النقود كمقياس للقيمة بالرياضيات ارتباطا وثيقا بهذه الحضارة فكان لها فضل تطوير كافة العلوم والتدقيق من بين هذه العلوم، بحكم ارتباطه الوثيق علم المحاسبة والرياضيات اللذان لازما الإغريق في حياتهم اليومية لاتساع الأقاليم التابعة للإغريق آنذاك، يرجع ظهور المحاسبة والمراجعة الى ما قبل ميلاد المسيح سنة بحسب تاريخ نهوض الحضارة، حيث وجدت بعض الدلائل التي تشير الى استعمال بعض المفاهيم المحاسبية كاحتساب أقساط الإهتلاك على أسوار المدن التي بنيت في عهد الحضارات الإغريقية وعلى أنقاض الحضارة الرومانية القديمة.

حقيقة الأمر تقضي بوجوب ذكر أن حساب قسط إهتلاك الأسوار بغية إعادة بنائها أو ترميمها للحفاظ على صلابتها بالرجوع للفكر السائد في تلك الفترة المعروفة بكثرة الحروب، وما عرف على الإغريق من طول أسوار مدنهم في سياسة حربية ترتكز على ضرورة توفير اقصى حماية ممكنة، ولا يخفى عنا أن فكرة حساب قسط الإهتلاك سابقة في حد ذاتها من حيث ابتكار طريقة حساب فترة عمرية لاستثمار معين وعين بغض النظر عن نوعه أحربي كان أم مالي.

[1]- **سورة يوسف** الآيات 46، 47، 48.

[2]- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي**، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

لذلك فإن في الفكرة إشارة الى أن الفطرة الإنسانية تميل دوما الى تدقيق وفحص كل شاردة أو واردة قد تشكل احتمال وجود خطر، يمكن أن يؤثر سلبا بشكل أو باخر على الحياة الاقتصادية السياسية لمركز الأعمال[1].

ج. **حضارة الإنكا:** عرفت حضارة الإنكا مفهوم التدقيق حوالي 1200 سنة ق م، من خلال إرسال الحكام لشباب أقوياء يمتطون حيوان اللاما (الذي يجمع بين النعامة والحصان في شكله) من أجل إيصال رسائل شفهية، مادية أو مكتوبة وضرائب ملكية تعرف " بكوبيكو" [2]لمسافات تتعدى 250 ميلا في اليوم، حيث يقوم الشباب بنقل الضرائب للملك والذي يخضعهم بدوره لعملية مراجعة حسابات ممتلكات الغير، من خلال تقديم هؤلاء الشباب لتقارير شفاهية ودلائل تمثلت في لفافات من خيوط غزل بحكم اشتهار هذه الحضارة بصناعة الخيوط، من بين الاكتشافات أيضا والتي لها علاقة بالمراجعة العثور على كرات ملفوفة من خيوط الغزل تحتوي على عقد مختلفة الأشكال، وخيوط بألوان مختلفة فسرت فيما بعد على أساس أن الخيوط تمثل أصناف المنتجات والمحاصيل، والعقد تمثل أعداد أو مجموعات وأعتبر ذلك أنه نظام بدائي في تسجيل العمليات الداخلة والخارجة للمستودع.[3]

3.المرحلة الثالثة – الفترة ما بين 600 م – 1300 م: لقد حث الرسول ﷺ بضرورة الرقابة على أموال الفقراء والرعية، وكان ﷺ يرسل في كل فترة صحابة في شكل مراجعين، لأجل الوقوف على أعمال ولاة الأمور في كل من الحجاز والعراق واليمن ومصر وغيرها من البلاد الإسلامية في أول مرة برز فيها مفهوم المراجعة العملياتية، كذا ما يعرف حديثا بالتدقيق الإداري أو التشغيلي في تدقيق مصاريف بيت مال المسلمين، من خلال السجلات المدونة للصدقات ومبالغ الزكاة، فلم يهتم الإسلام بمراجعة وممارسة الرقابة على الأموال فقط، بل تعدى لمراجعة أحوال الناس وأمورهم في تدقيق مبالغ المال التي يتقاضاها العاملين على تحصيل الزكاة، ما رسخ فيما بعد أهم مبادئ المساواة والعدالة، في إشارة إلى النوع المعروف حاليا بالتدقيق الاجتماعي.

حيث كان ﷺ يلقن مندوبيه مقادير وطرق تحصيل الزكاة والجزية، وطرق الإنفاق العام وأحكامه ويدقق في المستخرج والمنصرف منها، وكان له كتاب يوثقون له أموال الصدقات والغنائم.[4]

---

[1]- J.S Arpan and L.H Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprise**, WGL1981, p1.

[2]- أنظر الموقع التالي: **ويكيبيديا** من طرف رامي الرفاعي في 31 مايو 2021

https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A5%D9%86%D9%83%D8%A7

[3]- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي**، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

[4]- علي عمر أحمد السويسي، **معايير مراجعة الحسابات: اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة (الجزائر)، 2011، ص: 4

إذ عرفت المراجعة قفزة نوعية حيث انتقلت المراجعة من ممارستها في شخص النبي ﷺ ،لتنتقل إلى صحابة يوجدون علم الحساب كشرط أساسي في التكليف أستخدم بعدها كمعيار محدد لممارس المهنة من الصحابة، لتأدية مهنة الرقابة على إمارات الدولة الإسلامية في ظل الفتوحات واتساع مناطق الولاية ومنها كان بروز أول نواة للمراجعة الخارجية في شكل مهنة تؤدى مرة كل سنة في زمن جمع الزكاة، أصبحت تمتهن من طرف فئات معينة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب، حيث يمكن اعتبار مرحلة خلافته من الناحية المالية والرقابة عليها مرحلة مميزة لأنه وضع أسس وقواعد تكفل أحكام الرقابة على أموال الدولة. أين أنشئ ديوان بيت المال لضبط إيرادات الدولة الإسلامية ونفقاتها، كما أنشا مجموعة من الدواوين الأخرى المنظمة لشؤون العامة.[1]

تلت هذه الأحداث عهد الخلفاء الراشدين الذي كلل بإنشاء دار الاستخراج للتحقيق مع الولاة والعمال عند عزلهم، وديوان الزمام المناظر لديوان المراجعة المالية في عهد العباسيين.[2]

غير أن الحركات الاستعمارية التي بدأت بالحروب المغولية والصليبية، ثم الاستعمار العثماني وأخيرا الاستعمار الغربي قد طمست معالم هذه المحاسبة والمراجعة وحكمت بتخلف الدول العربية في هذا المجال حيث حملت الدول الغربية وعلى رأسهم إيطاليا وبريطانيا الريادة لتقود مسيرة التطور في مجال المحاسبة والمراجعة في العصرين المتوسط والحديث.[3]

ثانيا: التدقيق في العصر الحديث

من هنا ظهر التدقيق كوسيلة للاطمئنان والتأكد من صحة هذه العمليات وكان الفضل للدول المتقدمة مثل بريطانيا التي نظمت مهنة التدقيق فأنشأ بها أول منظمة مهنية سنة 1854 ثم تبعتها كند 1881 وأخيرا الولايات المتحدة الأمريكية 1882.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية **ROXANATI** وكانت تتطلب ست سنوات خبرة تمرينية الى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح

[1]- عوف محمود الكفراوي، **سياسة الإنفاق العام في الإسلام**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 1984، ص: 475.

[2]- مرجع سابق ص: 139.

[3]- ناصر صالح محمد، **نحو إطار نظري عام للمراجعة على معاييرها**، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس (ليبيا)، 2004، ص: 35.

الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. [1]

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتحقيق القوائم المالية من قبل شخص مستقل ومحايد.[2]

وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات منظمة للمهنة على رأسها المملكة العربية السعودية والإمارات المتحدة وسلطنة عمان، واليمن، تونس، السودان، ليبيا، الجزائر، المغرب... الخ. [3]

ويمكن توضيح هذا التطور في الجدول التالي:

[1]- خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، طبعة 1، دائر وائل، بدون بلد، 2000، ص ص: 17-18.

[2]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، طبعة 3، دار وائل، عمان (الأردن)، 2006، ص: 17.

[3]- خالد عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 الى 1850	الحكومة، الحاكم التجارية والمساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 الى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 الى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 الى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 الى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
إبتداءا من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي.

Source : LIONNEL.C ET GERARD.V: **Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques**,4eme édition, Dalloz, paris (France) 1992, p : 17.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق وأهدافه

سنستعرض في هذا المطلب أهمية التدقيق حيث سيتم تصنيفها إلى خمسة أصناف، كما سنتطرق إلى الأهداف الرئيسية والثانوية للتدقيق.

أولا: أهمية التدقيق

التدقيق يلعب دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد، وذلك من خلال مداخلاته ألا وهو المعلومات بمختلف أنواعها حسب طبيعة ومجال التدقيق ومنهم من يعتبر أن أهمية التدقيق تكمن في كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، هذه الطوائف يمكن تصنيفها إلى خمسة أصناف:

1.المستثمرون: أدى ظهور المؤسسات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المؤسسات وبتالي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمر البد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحايد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في الشركة الاطمئنان على أموالهم.[1]

2.مجلس الإدارة: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، وبتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعماله بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافآتهم.[2]

3.البنوك والمؤسسات المالية: تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

4.أجهزة الحكومة: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة، بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل فيها.[3]

---

[1]- غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، طبعة 2، دار الميسرة، عمان (الأردن)، 2009، ص: 19.

[2]- المرجع السابق، ص: 19.

[3]- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، (الأردن)، 2009، ص: 125.

5.المجتمع: أصبح للتدقيق دور مهم في المجتمع في ظل المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية بالإضافة إلى المسؤولية البيئية حيث إن للمدقق دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة وحماية المستهلك[1].

ثانيا: أهداف التدقيق

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا الى ملاحظة التغير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف والجدول التالي يلخص التطور التاريخي لأهداف المراجعة:

الجدول رقم (1-2) التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من العملية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1500 الى 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850 الى 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس، اكتشاف الأخطاء المرتكبة
1905 الى 1933	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، اكتشاف التلاعب والاختلاس
1933 الى 1940	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، اكتشاف التلاعب والاختلاس
1940 الى 1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي
1960 الى يومنا هذا	إصدار وتطوير معايير التدقيق، تكثيف لجان التدقيق

المصدر: صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي الإسكندرية (مصر) 2019 ص: 63.

ومن 1960 الى يومنا هذا أضيفت أهداف عديدة للمراجعة منها الرئيسية والثانوية نذكر منها ما يلي:

1.الأهداف الرئيسية: وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية) بما يعني أن هذه القوائم تعطي صورة حقيقية وعادلة أو أنها تظهر بعدالة حقيقية المركز المالي للمنشأة ونتيجة النشاط خلال فترة مالية محددة ويجب ملاحظة أن تأكيد الذي حصل عليه المدقق هو تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق والسبب في ذلك يرجع الى وجود العديد من القيود التي تحيط بعملية التدقيق وتحول دون الحصول على تأكيد مطلق ومن

[1]- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

هذه القيود إتباع المنشأة لنظام وقاية داخلية غير فعال أو اعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة لعملية التدقيق.[1]

2.الأهداف الثانوية: تتمثل الأهداف الثانوية في:[2]

- اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش أو تلاعب؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش أو منعها عن طريق تدعيم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يقدمه المراجع من توصيات مفيدة في ذلك؛
- اعتماد إدارة المشروع على البيانات والمعلومات المحاسبية التي تمت مراعاتها في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات الرشيدة؛
- التحقق من أن النتائج المستهدفة من أداء النشاط أو البرنامج الحكومي تحققت بأكبر قدر ممكن من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية ومحو أسباب الفشل في إنجاز الأهداف المرجوة في حالة تحقق هذه الأهداف.

[1]- خالد راغب الخطيب، عليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن) 1998 ص: 11.

[2]- منصور حامد وآخرون، **الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة (مصر)، 2019، ص: 15.

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق، أنواعه وفروضه.

سيتم تناول في هذا المبحث المبادئ الأساسية للتدقيق واستعراض عناصره بالإضافة الى تفصيل أنواعه كذلك سنتطرق في الأخير إلى شرح أهدافه.

المطلب الأول: مبادئ التدقيق

يتميز التدقيق باعتماده على مجموعة من المبادئ مما يجعله أداة فعالة يمكن الاعتماد عليها في دعم سياسة ورقابة الإدارة وإمداد المنشأة بالمعلومات التي تمكنها من العمل على تحسين أدائها.

إن التمسك بتلك المبادئ هو شرط لابد من توفره قبل تقديم نتائج تدقيق كافية ذات صلة كافية وكذلك لتمكين المدققين اللذين يعملون كل منهم عملا مستقلا عن الآخر من الوصول لنفس الاستنتاجات في الظروف المتشابهة.

أولا: المبادئ التي يجب أن يعتمد عليها المدققون أثناء التدقيق: هناك أسس وقيم يتخذها المدققون في تلبية مهامهم هي[1]:

1.التصرف بطريقة أخلاقية وهو أساس المهنة: الثقة والنزاهة والسرية والكتمان هي صفات أساسية في التدقيق.

2.العرض العادل والالتزام بتقديم التقارير بأمانة ودقة: إن ناتج وخلاصة تقارير التدقيق يجب أن تعكس بحق ودقة أنشطة التدقيق ويجب أيضا أن يتضمن التقرير العقبات الرئيسية التي ظهرت أثناء التدقيق وكذلك حالات اختلاف وجهات النظر بين فريق التدقيق والجهة التي يتم تدقيقها.

3.بذل الاهتمام المهني والاجتهاد وحسن التقدير عند إجراء التدقيق: يجب أن يبذل المدققون الاهتمام الذي يتناسب مع أهمية المهمة الموكلة إليهم والثقة التي وضعها فيهم عملاء التدقيق والأطراف المعنية الأخرى والتمتع بالكفاءة يعد عاملا هاما في هذا الصدد. وهناك مبادئ أخرى للتدقيق ألا وهي: الاستقلالية والمنهجية.

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، سلسلة الكتب العلمية، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، (الأردن)، 2009.ص: 52

4.الاستقلالية هي أساس عدم الانحياز وموضوعية نتائج التدقيق: يجب أن يكون المدققون مستقلين تماما أثناء عملية التدقيق وبعيدين عن صراع المصالح ويجب أن يحافظ المدققون على الخط الموضوعي الذين يسلكونه أثناء عملية التدقيق للتأكد من أن النتائج والاستنتاجات قد بنيت فقط على دليل التدقيق.

5.الأسلوب الذي يجب أن يعتمد عليه المدقق أثناء التدقيق هو الأسلوب المبنى على الأدلة لأنه يعتبر الأمثل والصحيح للوصول إلى استنتاجات صحيحة يعتمد عليها في عملية التدقيق المنطقية.

6.يجب أن تكون أدلة التدقيق من السهل تطبيقها حيث أن المدقق ملتزم بوقت ومصادر محددة فيجب أن يعتمد على عينات من المعلومات المتاحة.

إن الاستخدام الأمثل للعينات يرتبط بدرجة كبيرة بالثقة التي يكتسبها استنتاجات التدقيق.

ثانيا: مبادئ تدقيق الحسابات

إن مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد عنصرين هامين يعدان بمثابة ركائز له هما: الفحص والتقرير.

لذلك تقسم مبادئ تدقيق الحسابات الى مجموعتين، هما:

1.**مبادئ التدقيق الخاصة بالفحص:** تشتمل على عدة مبادئ يلتزم بها المدققون، نذكرها كالآتي: [1]

أ. **مبدأ تكامل الإدارة الرقابية:** يركز على المعرفة الشاملة بأحداث المؤسسة وكيفية علاقتها بالأطراف الخارجية، للوقوف على الاحتياجات المختلفة للمعلومات المحاسبية المالية

ب. **مبدأ شمولية الفحص:** عدم التركيز على نقطة معينة، بل يتسع مدى الفحص ليشمل جميع أهداف المؤسسة، بجميع تقاريرها المالية المعدة سابقا (السنوية أو المرحلية) حفاظا على الأهمية النسبية للمعلومات المالية والتنبه لمخاطر التدقيق المحدقة.

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 52-53

ج. **مبدأ موضوعية الفحص:** يركز المدقق على مدى كفاية الأدلة والبراهين المحصلة للتأكد من نجاعة عمله ومدى صواب رأيه، بتجنبه للتقدير الشخصي أثناء الفحص، إلا اتجاه الأحداث والأعمال التي تعتبر ذات أهمية نسبية يحتمل حدوث أخطاء فيها.

د. **مبدأ فحص الحقوق الإنسانية:** يقصد بذلك فحص مدى احترام الحقوق الإنسانية للعمال في المؤسسة في تحقيق الكفاية الإنتاجية، لتكوين رأي صواب لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، قياس المؤشر المناخ السلوكي من: "نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال، المشاركة"، ما من شأنه تحفيز وزرع روح الانتماء وحب العمل.

2.مبادئ التدقيق الخاصة بالتقرير: نقصد بها مبادئ إعداد وتحرير التقارير، وهي كالتالي:[1]

أ. **مبدأ تحقيق الاتصال:** بتفعيل قنوات الاتصال (الرأسية أو الأفقية) كأداة لنقل مسار العمليات الاقتصادية بالمؤسسة، لجميع الأطراف ذات العلاقة في صورة شفافة حقيقية، تبعث على الثقة لتحقيق الهدف عن إعداد التقارير.

ب. **مبدأ الإفصاح:** مراعاة للمستوى المناسب من إفصاح مدقق الحسابات لكل شاردة وواردة شأنها توضيح مدى تنقيد أهداف المؤسسة محل التدقيق من:(التزام بتطبيق للمبادئ وتفعيل للإجراءات المحاسبية ونسبة التغير فيها، مصداقية المعلومات الثي تؤثر على دلالة التقارير المالية).

ج. **مبدأ الإنصاف:** حيث تكون محتويات تقرير المدقق في الكم المعلوماتي منصفة لجميع المتعاملين داخليين أو خارجيين عن المؤسسة.

د. **مبدأ السببية:** باعتماد الأسباب والتقرير عنها للوصول إلى تغير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، لتبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية حقيقية.

إن ما تم التعرض له من مبادئ عامة للتدقيق تعد نسبية الاحترام، ذلك أن المدققين الممارسين للمهنة ملزمين بإتباع القواعد والمبادئ التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق، لاسيما المعيار 200 المحدد للمبادئ المعروضة في النقاط التالية:[2]

- الاستقلالية: عدم تابعيته لأي جهة تؤثر على عمله؛
- الأمانة: تحري الصدق والمصداقية في أداء عمله؛

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص: 53 بتصرف.

[2]- IFAC, ISA N 200, I bid, p : 45.

- الموضوعية: بإتباع الأسباب الحقيقية دون تحيز؛
- الكفاءة والعناية المهنية في احترام والتزام النصوص والتشريعات أثناء تأدية المهمة؛
- السرية: عدم إفشاء المعلومات وصونها في إطار حماية المنافسة الاقتصادية؛
- السلوك المهني: في الالتزام بالحقوق واحترام المسؤوليات؛
- المعايير الفنية: في إعداد التقارير وتنفيد المهمة.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

تتعدد أنواع التدقيق ويمكن تقسيمها إلى صنفين مختلفين كما يلي:

أولا: الأنواع المتداخلة:

يأخذ التدقيق عدة مفاهيم ومعاني وهذا حسب الأدوار التي يلعبها داخل المؤسسة لهذا وردت له عدة تقسيمات لتحقق حاجة المجموعات الطالبة لتقريرها، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فهناك أنواع مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق المالي وتسمى بالأنواع المتداخلة للتدقيق أهمها:

1.من ناحية نطاق عملية التدقيق: يأخذ نطاقين مختلفين هما [1]:

أ. **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي ليس له إطار محدد أو قيود تضعها الإدارة ويشمل هدف هذا التدقيق الكشف عن جميع الأخطاء في المؤسسة.

ب. **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر عمل المدقق فيه على بعض العمليات المعنية، أي وجود قيود على نطاق فحص المدقق .

2.من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: يلعب عامل الوقت دورا مهما في عملية التدقيق[2]:

أ. **تدقيق مستمر طوال العام:** حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية،

[1]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سبق ذكره، ص:20

[2]- حسين يوسف القاضي، **أصول المراجعة**، الجزء 1، منشورات جامعة دمشق (سوريا) 2013-2014، ص ص: 29-30.

ومن أهم مزاياه أنه يحقق اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس أولًا بأول وتقديم معلومات دقيقة وسريعة لتساعد في اتخاذ القرارات، وهي تلائم المؤسسات الكبيرة.

ب. **تدقيق في نهاية العام أو عند الطلب**: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام، أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، وهو تلائم المؤسسات الصغيرة والمصغرة.

3.من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

أ. **التدقيق الداخلي**: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم[1] .

ب. **التدقيق الخارجي**: هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد وينقسم بدوره إلى 4 أشكال:[2]

- ✓ تدقيق خارجي قانوني؛
- ✓ تدقيق خارجي قضائي؛
- ✓ تدقيق خارجي حكومي؛
- ✓ تدقيق خارجي تعاقدي.

4.من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق: هناك نوعين من الإلزام في التدقيق:[3]

أ. **التدقيق الإلزامي**.

ب. **التدقيق الاختياري** .

[1]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، (الجزائر)، 2005، ص ص: 13،14.

[2]– عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشؤيفة علي حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية (مصر)، 2004، ص: 38.

[3]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، ا(لجزائر)، 2003، ص: 21.

5.من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

أ. تدقيق عادي.

ب. التدقيق لغرض معين .

لخصت بعض المعايير ووضعت في شكل جدول للمقارنة على النحو التالي:

الجدول رقم (1-3): التمييز بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

البيان	المدقق الداخلي	المدقق الخارجي
درجة الاستقلالية	يتمتع المدقق الداخلي باستقلال جزئي، فهو يخضع لإدارة المؤسسة	-المدقق الخارجي يتمتع باستقلال كلي عن إدارة المؤسسة عند قيامه بعملية التدقيق -يخضع للجمعية العامة للمساهمين أو الملاك
نطاق العمل	إن إدارة المؤسسة هي التي تقوم بتحديد نطاق عمل المدقق الداخلي وتكون مراجعته شاملة ومستمرة	يتحدد نطاق عمل المدقق الخارجي وفق أمر التعيين، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لعملية التدقيق
هدف التدقيق	السهر على حسن تنفيذ السياسات والبرامج وإجراء التصحيحات المناسبة وذلك خدمة لإدارة المؤسسة	إبداء الرأي حول سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية خدمة للملاك
من حيث المسؤولية	المدقق الداخلي يكون مسؤولا أمام الإدارة لأنه يقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي قام به إلى الإدارة العليا للمؤسسة التي يعمل بها	المدقق الخارجي يكون مسؤولا أمام الملاك أو المساهمين ويقدم تقريره إليهم، الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية التي تم فحصها
نوعية من يقوم بالتدقيق	المدقق الداخلي موظف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويعين بواسطة الإدارة	المدقق الخارجي شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، يعين بواسطة الملاك أو المساهمين
توقيت الأداء	إن عملية الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي تكون مستمرة على مدار السنة	عملية الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسة تكون عادة في نهاية السنة المالية للمؤسسة وأحيانا تكون على فترات متقطعة من السنة

المصدر: عبد الله هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية (مصر)، 2000، ص44

ثانيا– الأنواع المستقلة للتدقيق :

تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه الأنواع ترتبط بالموضوع المراد دارسته، لهذا يتم التطرق في هذا العنصر إلى أهم الأنواع المستقلة للتدقيق والاكتفاء بالإشارة إلى بقية الأنواع فنجد من هذه الأنواع :

1.التدقيق المالي (Financier Audit): إن تدقيق القوائم المالية هو عبارة عن الحصول على أدلة لإثبات لتوفير تأكيدات بصحة الأرقام الظاهرة في هذه القوائم المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي أسس محاسبية شاملة ، حيث يقتصر عمل المدقق هنا على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية و بداء أريه ا حو له، إذ يطلع المدقق في عمله هذا على فحص جل المستندات المبررة، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة و الذي هو مجموعة الضمانات التي تسهم في التحكم في المؤسسة ، و انه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سالمته و بالتالي سالمة النظام المحاسبي و الحكم على مجموعة العمليات المحاسبية رغم أنه اكتفى بدراسة مقررات العينة فقط.[1]

2.تدقيق العمليات (opérationnel Audit): يعرف تدقيق العمليات "بأنها تدقيق منتظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية (أو قطاع محدد منها) و مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها و ذلك بغرض تحسين الأداء و تحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا الأداء ووضع التوصيات اللازمة لذلك أو اتخاذ تصرفات أخرى" و قد قدم المعهد الفيدرالي المالي الكندي لتدقيق العمليات تعريفا أشمل إذ يقول »أن الهدف الأساسي لتدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، و تقييم النشاطات و تقديم تعليقات واقتراحات حو له »، و يتم القيام بتدقيق العمليات (**opérationnel Audit**) بهدف تحليل الخطر والانحراف الموجود في الأهداف الموضوعة من طرف مجلس الإدارة، و العمل على النصيحة بوضع الإجراءات اللازمة لذلك واقتراح إستراتيجية جديدة ، و من هذه الأمثلة لتدقيق العمليات: تدقيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على الحساب الآلي و تقييم كفاءته و مدى إمكانية الاعتماد عليه و تقديم توصيات تحسين النظام[2] .

[1]– صديقي مسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، (الجزائر)، 2010، ص: 24.

[2]– مرجع سابق، ص: 24.

3.التدقيق الجبائي: إن الهدف من عملية التدقيق الجبائي هو معاينة صحة الحالة الجبائية للمؤسسة والنظر في إمكانية تنويع طرق التسيير العقلاني في المؤسسة بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تمنح اقل جباية مفروضة على المؤسسة والنظر في إمكانية الاستفادة منها حيث يمكن أن نميز بين نوعين من الجهات التي تقوم بعملية التدقيق الجبائي:[1]

أ. تدقيق تقوم به مصلحة الضرائب إذ أنها تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة.

ب. تدقيق تقوم به المؤسسة هي بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها إذن تعمل على تكليف إما جهة داخلية والمتمثلة في خلية التدقيق الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه أو جهة خارجية" مراجع حسابات" وهذا من أجل تسيير المخطط الجبائي للمؤسسة إذ يكتفي هنا المدقق بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية.

ثالثا: أنواع أخرى للتدقيق:

هناك أنواع أخرى للتدقيق حيث كما هو معلوم أن التدقيق يتبع بيئته ومن بينها ما يلي:

1.**تدقيق الجودة:** هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم إنجازها بصفة فعالة، أما مدقق الجودة هو شخص مؤهل يعمل على تدقيق نظام الجودة في المؤسسة ويعمل على تدقيق إدارة الجودة ويتمثل الهدف من هذا الفحص في أن العمليات المنجزة داخل المؤسسة تمت وفقا لمعايير معينة من الجودة أم لم تتم[2].

2.**التدقيق الإداري: يعتبر** هذا النوع من التدقيق خطوة مستقلة وموضوعية يتمكن المدقق الداخلي من خلاله من تقييم فعالية القرارات المتخذة من طرف المسيرين كما يسمح باقتراح الحلول المناسبة للمشاكل المطروحة في إطار السياسة العامة وتأمين للإدارة نوعية جيدة من الاستنتاجات والقرارات[3] .

3.**التدقيق الاجتماعي:** يعرف البعض التدقيق الاجتماعي بأنه منهج لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الأداء الاجتماعي .ويقصد بلفظ الأداء الاجتماعي كل ما من شأنه أن يؤثر على رفاهية المجتمع أو

[1]- صديقي مسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

[2]- زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات**، مطبعة سخري، (الجزائر)، 2009، ص: 40.

[3]- زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

طائفة من طوائفه الذي قد يتعارض مع اهتمامات طوائف أخرى، بمعنى أن التدقيق الاجتماعي يلقي الضوء على أداء المؤسسة من وجهة نظر المجتمع ككل ومسؤولياته عن نوع من الصفقات المالية التي تختلف في شكله وتأثيرها وفرضية وجودها عن الصفقات الاجتماعية. [1]

4.**تدقيق الإعلام الآلي** :وهو التدقيق الذي يهتم بالبرامج التسييرية المستخدمة وبرامج الخبرة أي تدقيق جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة، وهذا ومع ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي أصبحت الحاجة إلى هذا النوع من التدقيق أمر لابد منه لمسايرة التطور الرقمي. وهناك أنواع أخرى للتدقيق تكون حسب بيئة التدقيق، ألن التدقيق وكما يعرف عنها بأنها تتبع بيئتها ومن بين أنواعها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر :

✓ **تدقيق نظم المعلومات:** عملية منهجية منظمة للتقييم والتدقيق والتحقق من أن جميع مكونات النظام قد نفذت طبقا لما هو متفق عليه منذ البداية بين المدقق وعميل التدقيق من حيث المواصفات والتكلفة والقابلية للتطبيق بالإضافة إلى تقديم تأكيد معقول إلى الجهات المعنية بأن الأهداف الموضوعة تم تحقيقها بالإضافة إلى ذلك يوجد أنواع أخرى حسب الهدف من التدقيق مثل:[2]

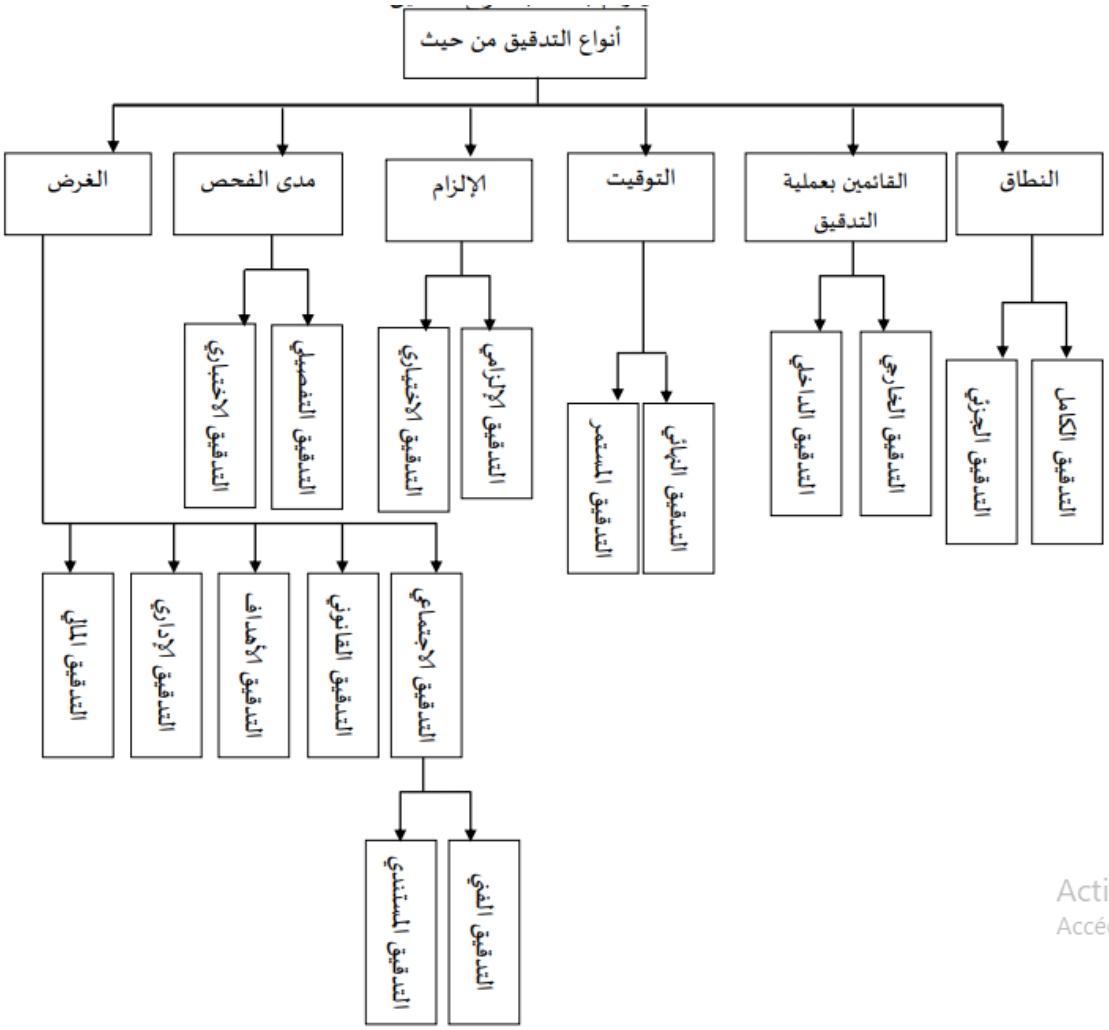
- التدقيق التجاري؛
- التدقيق الصحي؛
- تدقيق الموارد البشرية؛
- التدقيق التسويقي؛
- التدقيق البيئي؛
- تدقيق الأداء؛
- تدقيق الطاقة؛
- تدقيق الإنتاج؛
- تدقيق الاستثمار.

والشكل التالي يبين لنا أنواع التدقيق

[1]- زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات**، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

[2]- مرجع سابق، ص: 44.

الشكل رقم (1-1): أنواع التدقيق



المصدر: خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 1، دار وائل للنشر بدون بلد، 2000، ص 38

المطلب الثالث: الفرق بين أنواع التدقيق

يفرق في الواقع بين التدقيق الداخلي وثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي:[1]

[1]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

1.التدقيق القانوني (audit légal): أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات (commissaire aux comptes).

2.التدقيق التعاقدي (الاختياري) (audit contractuel): التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا.

3.الخبرة القضائية (expertise judiciaire): التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع التدقيق التي تخضع له المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول رقم (1–4): مقارنة بين أنواع المراجعة

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
طبيعة التعيين	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة. تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية. اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية. تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مهمتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة	تامة تجاه الأطراف

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشر في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير الى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	المديرية العامة	الى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات...	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	أجير في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بأعمال الغش	نعم	لا	لا	غ. م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو حسب بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية 2003، (الجزائر)، ص: 28.

المطلب الرابع: فروض التدقيق

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بتفصيل وشرح فروض التدقيق والمتمثلة في تسعة عناصر

أولا: فروض التدقيق

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعبر عن التطبيق العلمي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك لذلك فقد بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري أو نظرية لتدقيق الحسابات أو رقابة الحسابات إلا أن هذه المحاولات لم ترقى الى المستوى الأمثل حتى الآن، ولكن يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن أن يبنى عليها تدقيق الحسابات وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي:[1]

1. **فرض عدم التأكد:** ويبرز هذا الفرض الحاجة الى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي الى الأسباب[2]:

أ. الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

ب. عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

ج. عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2. **فرض استقلال المدقق:** وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ. المقومات الذاتية وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية.

ب. المقومات الموضوعية وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، طبعة 2، دار الصفاء عمان (الأردن)، 2015، ص ص: 49- 50.

[2]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

ج. ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي تقوم بالتقرير عن أحداثها وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره[1].

3.قابلية البيانات للفحص: يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:[2]

أ. ملاءمة المعلومات.

ب. قابلية الفحص.

ج. عدم التحيز في التسجيل.

د. قابلية القياس الكمي.

4.عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات وذلك لفرض تقدم المشروع ورخائه ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) ولكن لا يعني استحالته فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع إن تخفي بعض البيانات عن المراقب وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظا لهذا الاحتمال.

وعدم وجود هذا الفرض سيحتم على المراقب القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي.

[1]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

[2]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

ومن ناحية أخرى فان وجود هذا الفرض سوف يقودنا الى افتراضات ثانوية من حيث رشد الإدارة عند شراء الأصول وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمشروع وفي تنفيذ الالتزامات وبالتالي فسوف يجعل من استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مستحبا وان تكون عملية المراجعة اقتصادية وعلمية[1].

5. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب، من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختياراته وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

ويثير هذا الفرض نقطة مهمة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحي يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها، ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته

لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية، ومن ناحية أخرى فنحن نرى أن نتائج تقييم الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض[2].

6. التطبيق المناسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: حيث أنها تعتبر المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر الحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعظيم آرائهم. ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 11-12.

[2]- مرجع سابق، ص: 12.

وللتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية عليها، وما يثيره التطبيق العملي لها من مشاكل وآراء تحتاج إلى حسم صريح. ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة. وحن نرى أنه في حالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير. [1]

7.**العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد الفروض المحاسبية وهو فرض استمرار المشروع. ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلا وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح. فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول، أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة. ومن ناحية أخرى فإنه بدون هذا الفرض تصبح عملية المراجعة مستحيلة إن لم تكن غير ممكنة. [2]

8.**وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا باستخدام لفظ احتمال، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ولكن لا يبعد إمكان حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.[3]

9.**مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله، فانه عندما يطلب منه إبداء الراي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.

ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع لأداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة، ويثير هذا الفرض موضوع(استقلال) مراقب الحسابات في أداء عمله. ويمثل استقلال الحسابات سندا أساسيا لحيادية عملية المراجعة. ومن ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.[4]

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

[2]- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، (مصر)، 2007، ص: 32.

[3]- مرجع سابق، ص: 32.

[4]- مرجع سابق، ص: 33.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية (Les Normes d'Audit Algériennes)

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، "والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير"، "والمدقق شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص"، وعليه، ينبغي على المدقق مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما يتبع ذلك من عواقب. وباعتبار أن المبحث مخصص للتحدث على معايير التدقيق الجزائرية، سنذكر باختصار المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

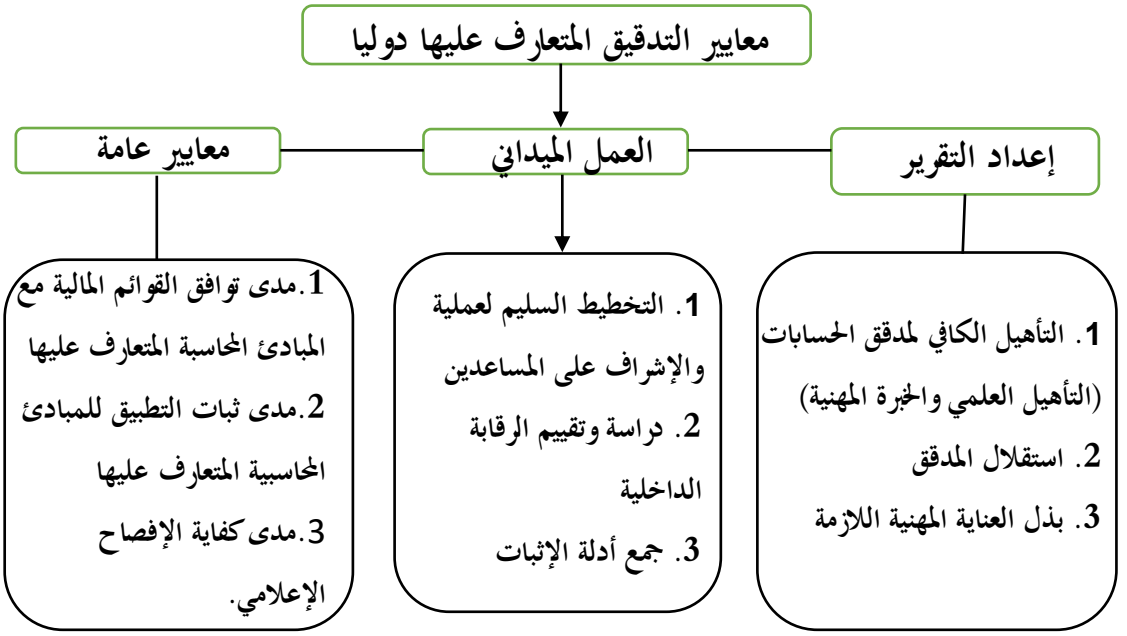
أولا: معايير عامة.

ثانيا: معايير العمل الميداني.

ثالثا: معايير إعداد التقارير.

ويمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2): معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا



المصدر: بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، (الجزائر)، 2016-2017، ص: 41.

يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها لذا قامت الجزائر بدورها بإصدار معايير خاصة بها التي تناولت مهنة التدقيق وأصولها وتلائم بيئتها الاقتصادية، بحيث تم إصدار هذه المعايير على ثلاث مراحل خلال السنتين 1970،1972 من طرف وزير المالية.

ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم بدراسة الإطار القانوني لمعايير التدقيق الجزائرية ومحتوى هذه المعايير والأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدارها وأهميتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

مر التدقيق في الجزائر بخمسة مراحل حيث صاحب في كل مرحلة من المراحل صدور مجموعة من القوانين والتشريعات الخاصة بتنظيم المهنة، ويمكن تلخيص هذه المراحل كما يلي: [1]

أولا: الفترة ما بين 1969-1975

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بالقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة، إذ نصت هذه المادة على أنه" يكلف وزير المالية المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو احدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم.[2] [3]

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية.[4]

---

[1]- عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة استبيانيه**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، (الجزائر)، 2017/2016، ص: 44.

[2]- أمر رقم 69 /107 ممضي في 31 ديسمبر 1969،الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية، عدد 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969، ص: 1802.

[3]- الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، المجلد 2012، العدد 5، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية.، جامعة الوادي، (الجزائر) 2012، ص: 20.

[4]- المرسوم التنفيذي رقم 173/70 ممضي في 16 نوفمبر 1970، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970، ص: 1439.

وفي سنة 1975 تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (**CSTC**) حسب المرسوم رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29، المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.[1]

ثانيا: الفترة ما بين 1980 –1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن أليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات الي تفرز أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها. [2]

وبقي حال مهنة المراجعة في الجزائر كما هو إلى غاية 1985 حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته (69) على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات الي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة.[3]

ثالثا: ما بين 1988–1991

كان تطور المراجعة في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية سنة 1988 حيث صدر القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-15 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة عل المؤسسات العمومية حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد (39 إلى غاية 57) من طرف جهار خارجي ويعمل على التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.

وقد تلى صدور القانون 88-10 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدور القانون 90-32 المؤرخ في 1990/12/04 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية أو المحاسبة

[1]- أمر رقم 71/ 82 ممضي في 29 ديسمبر 1971، الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية، عدد 107، المؤرخة في 30 ديسمبر 1971، ص: 1852.

[2]- قانون رقم 80-05 ممضي في 01 مارس 1980، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 10، المؤرخة في 04 مارس 1980، ص: 338.

[3]- زيادي سامي، **أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، (الجزائر)، 2013/2012، ص: 05.

العمومية، وأصبحت العمليات الي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المجلس.[1]

رابعا: الفترة ما بين 1991-2009

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، وأبرزها قانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بتاريخ 1991/04/27 ويتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة التدقيق والشخص الممارس لها وتطرقت إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات. - المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992، والذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصاته وقواعد عمله.[2]

1. المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يتضمن كيفية تطبيق المادة 11 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2. مرسوم تنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر1997 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله. [3]

3. قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عملا بما جاء في المرسوم التنفيذي 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 المذكور سابقا، يحدد هذا القرار كيفيات نشر مجلس النقابة الوطنية محافظي الحسابات، مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة.[4]

4. المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والذي يخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة.[5]

---

[1]- قانون رقم 90-32 ممضي في 04 ديسمبر 1990، مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 53، مؤرخة في 05 ديسمبر 1990، ص: 1690.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 ممضي في 13 جانفي 1992،الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية، عدد 3، المؤرخة في 15 يناير 1992، ص : 82.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 97-458، ممضي في 01 ديسمبر 1997، وزارة المالية الجريدة الرسمية، عدد 80، المؤرخة في 07 ديسمبر 1997، ص: 23.

[4]- قرار ممضي في 28 مارس 1998، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 30، المؤرخة في 13 مايو 1998: ص: 7.

[5]- مقرر ممضي في 24 مارس 1999، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد ،32 مؤرخة في 02 مايو 1999، ص: 4.

5. المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04 جوان 2006 الذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات: الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير قابلة للإهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري حسب ما جاء في المادة 6 من هذا المرسوم فـ: "يعد محافظ الحسابات الحالي تقريرا خاصا يوجه على الهيئة الاجتماعية المتخصصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حول السبل والطرق المستعملة".[1]

خامسا: فترة ما بين 2010-2018[2]

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وزارة المالية وتتميز هذه الفترة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمجلس المعتمد والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[3]

وبعد إصدار هذا القانون اتبعه إصدار عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في صدور مرسومين تنفيذيين:

1. الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 08/26/ 2010 يهدف الى إتمام الأمر رقم 95-20 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة.[4]

2. المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.[5]

---

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 07-210 ممضي في 04 يوليو 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 44 مؤرخة في 08 يوليو 2007، ص: 10.

[2]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، طبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص: 103.

[3]- قانون رقم 10-01 ممضي في 29 يونيو 2010، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 42، مؤرخة في 11 يوليو 2010، ص: 4.

[4]- أمر رقم 10-02 ممضي في 26 غشت 2010، مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 50، مؤرخة في 01 سبتمبر 2010، ص: 4.

[5]- قانون رقم 10-08 ممضي في 27 أكتوبر 2010، الجريدة الرسمية، عدد 66، مؤرخة في 03 نوفمبر 2010، ص: 4.

3. صدور المرسوم التنفيذي في 2012/07/25 والمتعلق عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب وكذا شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب كما تم التطرق من خلال تلك المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.[1]

4. صدور مراسيم تنفيذية أخرى ما بين ماي 2011 وأفريل 2013 منها ما تعلق بمعاير تقارير محافظي الحسابات ومنها ما تعلق بالتربص المهني والأخطاء التدريبية وعقوباتها ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسب.[2]

5. صدور قرارات ومقررات بين جوان 2013 وأكتوبر 2018 ومنها ما حدد محتوى تقارير محافظ الحسابات وكيفيات تسليمها ومنها ما جاء بالمعايير الجزائرية للتدقيق.[3]

سادسا: الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 بالنسبة لمحافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

يمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات في الجدول التالي:

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 12-288 ممضي في 21 يوليو 2012، الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية، عدد 43 مؤرخة في 25 يوليو 2012، ص: 9

[2]- عيجولي خالد وعيجولي عبد الله، **المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية**، المجلد 5، العدد 2، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة (أكتوبر 2021). ص: 50.

[3]- مرجع سابق، ص: 50.

الجدول رقم (1-6): الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01.

مقياس التفرقة	حسب القانون 91-08	حسب القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بمهنة محافظ الحسابات	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المحاسبة وبصفة انتظامية حسابات المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي ينص عليها القانون للقيام بهذه المهمة بصفة تعاقدية	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمته المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
من حيث شروط التسجيل	-توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا -التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	-أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها -التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
من حيث الهيئة التابعة لها	كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية	يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي أنه تابع لوزارة المالية
شروط تعيين محافظ الحسابات	-تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون	-يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها

	-تدوم وكالة محافظ الحسابات (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد (03) سنوات -عندما تعين شركة محافظة الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكم لهؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة	كتابيا، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات -تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلث (03) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المرقبة خلال سنتين ماليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات -عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، وعندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ الحسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون -يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما -يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة
من حيث التربص	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة	تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتجرى تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر: سليمة بن نعمة، أمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91_08 والقانون 10_01)، المجلد 3، العدد 2، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف، أكتوبر 2017 ص 161،162.

المطلب الثاني: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها

سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدار معايير التدقيق الجزائرية وأهميتها في التحسين من جودة المراجعة

أولا: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية [1]

قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب من بينها:[2]

1. توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح المجال أمام الاستثمار الأجنبي من حلال التوحيد المحاسبي.

2. قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية.

3. ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ودخول الأجانب لممارسة المهنة واطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني بالإضافة إلى حاجة المهنة لمعايير تضبطها وتسيرها.

4. إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام لمحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات.

5. صدور القانون 10-01 المتعلق بالمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وقررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة بإنشاء 3 منظمات مهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

6. رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من معايير التدقيق الدولية سعيا منها للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا باعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق للتحسين من جودة تقارير التدقيق.

---

[1]- بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية**، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس يوم 07 أفريل2018.

[2]- زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس يوم 11 و12 أفريل2018.

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الجزائرية[1]

نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية الي اكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. تمثل المعاير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.

2. تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها.

3. تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.

4. تساعد المعاير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

5. تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

6. تحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعدا عن الشكلية.

المطلب الثالث: محتوى معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وإطارها القانوني

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بعرض أهم ما تضمنته معايير التدقيق الجزائرية وإطارها القانوني.

أولا: عرض محتوى معايير التدقيق الجزائرية

تحاول الجزائر تحسين التدقيق الخارجي وتكييفه مع البيئة الدولية من خلال سن القوانين المحلية التي تنظم المهنة من أهمها قانون 10-01 وإصدار مجموعة من المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان "معايير التدقيق الجزائرية " من خلال ثلاث مقرات كالتالي:

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 103-104

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن أربعة معايير (210. 505. 560. 580).[1]
2. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن أربعة معايير (300. 500. 510. 700).[2]
3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017 يتضمن أربعة معاير (520. 570. 610. 620).[3]

ثانيا: الإطار القانوني لمعايير التدقيق الجزائرية

يتمثل الإطار القانوني لمعايير التدقيق الجزائرية في ثلاث مقررات وتتضمن هذه المقررات مجموعة من القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية بالإضافة إلى قرارات التطبيق ونعرضها فيما يلي:

1. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 24 رمضان عام 1395 الموافق ل 30 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن للقانون التجاري المعدل والمتمم. [4]
2. القانون رقم 07-11 لمؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المعدل.[5]
3. القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[6]
4. المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق ل 15 فبراير سنة 1995 والذي يحدد صلاحيات وزير المالية.[7]
5. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. [8]
6. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره. [9]

---

[1]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، الجريدة الرسمية لوزارة المالية، ص: 2.

[2]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

[3]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017 .

[4]- امر رقم 75-59 ممضي في 26 سبتمبر 1975، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، عدد 101، مؤرخة في 19 ديسمبر 1975، ص: 1306.

[5]- قانون رقم 07-11 ممضي في 25 نوفمبر 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص: 3.

[6]- قانون رقم 10-01، ممضي في 29 يونيو 2010، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مصدر سبق ذكره، ص: 4.

[7]- مرسوم تنفيذي رقم 95-54 ممضي في 15 فبراير 1995، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 15، مؤرخة في 19 مارس 1995، ص: 7.

[8]- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011، ص: 4.

[9]- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011، ص: 7.

7. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 والذي يحدد نوعية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه.[1]

8. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق ل 26 مايو سنة 2011 والذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.[2]

9. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات. [3]

10. المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.[4]

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011، ص: 10.
[2]- مرسوم تنفيذي رقم 11-202 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 30، مؤرخة في 01 يونيو 2011، ص: 19.
[3]- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مصدر سبق ذكره، ص: 23.
[4]- مرسوم تنفيذي رقم 07-364 ممضي في 28 نوفمبر 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 75، مؤرخة في 02 ديسمبر 2007، ص: 5.

خلاصة الفصل

يتمثل تدقيق الحسابات في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة، يكون التدقيق في شكل مفصل، دقيق ومنظم، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها حيث يكون أخر مرحلة في عملية التدقيق ويتمثل في صورة حقيقة لما توصل له المراجع من خلال القوائم المالية، من أجل الخروج في الأخير برأي فني محايد ومستقل عن مصداقية القوائم المالية.

بعد تطرقنا في هذا الفصل إلى التدقيق وعرض مفاهيمه وخصائصه لا بد لنا أن نتطرق إلى مهنة محافظ الحسابات وإلى الشخص والهيئة القائمين على هذه المهنة وتنظيمها، وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي حول مهنة محافظ حسابات

تمهيد:

المتتبع لتاريخ تطور مهنة محافظ الحسابات في العديد من الدول العالم يجد أنها تمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشاة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشاة في استخدام مواردها المتاحة، وتتضح ابزر الملامح لهذا التطور من خلال المراحل العديدة التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات وزيادة الاهتمام بها سواء على مستوى المحلي والدولي .

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فان هدف محافظ الحسابات أضحى أعم وأوسع مما استدى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف محافظ الحسابات في مراحل تطوره الأولية كان وقائي يحث وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب .

وخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف محافظ الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نهاية الفترة .

تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير محافظ الحسابات وإجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية محافظ الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي.

وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بان القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير محافظ الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية يمثل بمعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذا التطور مستمر حتى الآن. وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب الخاصة لمحافظ الحسابات في الجزائر من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

- **المبحث الأول:** مفاهيم حول مهنة محافظ الحسابات؛
- **المبحث الثاني:** الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات؛
- **المبحث الثالث:** عموميات حول مهنة محافظ حسابات.

المبحث الأول: مفاهيم حول مهنة محافظة الحسابات

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذلك من ناحية الإعداد العلمي والمهني للمراجعين. بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة له عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال، وتعتبر هذه الدراسة أمرا ضروريا حيث يعتبر خاصة من خصوصيات المراجعة الخارجية في الجزائر.

إلا أن الجزائر تأخرت في مجال تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون 91-08 الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهن الثلاثة. سنعرض في المطالب الآتية التشريعات التي نظمت هذه المهنة على حسب صدورها وإعطاء الخصائص التي ميزت مئة محافظة الحسابات في الوطن.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات

سنستعرض في هذا المطلب للتعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات حسب ما عرفه المشرع الجزائري من خلال مجموعة من القوانين نستعرضها كالتالي:

أولا: حسب القانون التجاري

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر 4(المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) كما يلي:[1]

"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحاسباتها. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. ويجوز لهؤلاء أن يجروا

[1]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أفريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، عدد 27، مؤرخة في 27 أفريل 1993، ص: 32.

طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة. كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها".

ثانيا: حسب المادة 27 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991

تنص هذه المادة على ما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري. وكذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات".[1]

المطلب الثاني: تاريخ مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

سنستعرض في هذا المطلب تاريخ مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتطور الذي طرأ عليها، وذلك بتسليط الضوء على فترتين حاسمتين كالآتي:

أولا: مهنة محافظة الحسابات قبل 1988[2]:

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق يقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي: «يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية

[1]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 20، مؤرخة في 01 مايو 1991، ص: 654

[2]- 1 N-E Saadi et A. Mazouz, **La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie**, édition SNC 1993, P : 27.

المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وفي الشركات التي تملك فها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتعليل حالتها الأصولية والخصومية " [1]

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية. وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:[2]

- ✓ مراقبون عامون للمالية؛
- ✓ مراقبو المالية؛
- ✓ مفتشون ماليون؛
- ✓ موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام اعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا أنداك والمتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لموظفي الحسابات والمتمثلة في:

- ✓ المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة؛
- ✓ متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة؛
- ✓ فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية؛
- ✓ ضمان انتظام ونزاهة الجرد وحسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لكل مؤسسة.

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام ونزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي والتجاري للهيئة التي تمت مراجعتها وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

[1]- الأمر رقم 69-107 ممضي في 31 ديسمبر 1969، الجريدة الرسمية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969، ص: 2.

[2]- مرسوم رقم 70-173 ممضي في 16 نوفمبر 1970، وزارة الداخلية، الجريدة الرسمية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970، ص: 1439.

ومما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- ✓ عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية وتنامي حجمها من جهة ثانية، واستخدام أشخاص أقل كفاءة؛
- ✓ الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد ومعايير تحكمه؛
- ✓ إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى الى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية. دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة وترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغي صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم 70-173 الخاص بمحافظة الحسابات والمشار إليها أعلاه حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا.[1]

ثانيا: محافظة الحسابات بعد 1988

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاعة الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب وأساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدا التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا. وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة. ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة والعودة ثانية لصالح الفعالية والنوعية، معا يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات وانحصر مجال اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:[2]

[1] – حاج مختار محمد خير الدين، **إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار (الجزائر)، 2018 – 2019، ص: 35

[2] – أمر رقم 95-20 ممضي في 17 يوليو 1995، الجريدة الرسمية عدد 39 مؤرخة في 23 يوليو 1995، ص: 3.

- ✓ مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
- ✓ المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛
- ✓ تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة، أو الجماعات الإقليمية، أو المرافق، أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي؛
- ✓ الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين وحماية الاجتماعيين؛
- ✓ استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة، أو الجماعات الإقليمية، أو المرافق العمومية، أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛
- ✓ استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ الى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية، أو الاجتماعية، أو العلمية، أو التربوية، أو الثقافية.

المطلب الثالث: الخصائص المهنية والمعنوية وشروط الالتحاق بالمهنة

خصصنا في هذا المطلب تسليط الضوء على الخصائص المهنية الواجب توفرها لمزاولة مهنة محافظ الحسابات وأهم الشروط التي تؤهله للالتحاق بالمنصب.

أولا: الخصائص المهنية والمعنوية

1. **المؤهلات compétences**: هي المؤهلات التي يمكن ترجمها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية:

أ. معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

ب. معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية، ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيريها، ومحيطها الخارجي.

ج. معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته ومستولياته من جهة، والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية. ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة الفاتون المدني.[1]

[1]– غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان (الأردن)، 2006 ص ص: 85-86.

2.الاستقلالية (التنافي): indépendance

من أجل الأداء الجيد والكامل لمحافظ الحسابات يجب عليه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته والابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد.

المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل، تلخص حالاك التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة والتي سنراها لاحقا.

وحتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية والمعنوية يجب احترام ما يلي:

أ. قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته وإمكانيات مكتبه.
ب. الاختيار الأمثل لمساعديه.
ج. المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة.
د. التحسين الدائم لمعارفه ومساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات...).
هـ. توزيع المهام على أعضاء مكتبه.
و. احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية والمهنية.[1]

ثانيا: شروط الالتحاق بالمهنة

ممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 6 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلقة بالمهنة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1.توفر الشهادات المشترطة قانونا والمتمثلة في الحصول على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع علوم مالية ثم إجراء تربص أو تدريب علمي لمدة سنتين لأنه يساعد المتربص على معرفة كيفية تطبيق المعرفة التي اكتسبها على الواقع العملي. ويزود الطالب بالخبرة والمهارات اللازمة للممارسة المهنية وبعد انتهاء فترة التربص يتم إجراء امتحانات (كتابية وشفوية) لقياس مدى تفهم المرشح واستيعابه" لهيكل المعرفة المهنية المتخصصة ومدى تفهمه لظروف وبيئة الممارسة المهنية ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة لأداء واجباته المهنية ومدى مقدرته على إصدار حكم مهني سليم فيما يقابله من مشاكل مهنية. والهدف من هذه الامتحانات

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

المهنية هو كونها تتضمن شقا نظريا يختص بالمعرفة العلمية النظرية وشقا عمليا يهتم بفنون ومهارات الممارسة العملية والميدانية.[1]

2.الجنسية الجزائرية.

3.التمتع بكل الحقوق المدنية.

4.ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية.

5.التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين لمعتمدين وذلك للحصول على الترخيص أو الاعتماد والذي يعني اعترافا قانونيا بمهنة محافظة حسابات.

6.الخبرة المحاسبية.

7.تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليميا.

- ✓ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبة أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- ✓ بالنسبة لمهنة محافظ حسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.[2]

المطلب الرابع: مهام وإنهاء مهام محافظ الحسابات

حسب المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص ذو صفة كانت طبيعية أو معنوية، له الحق أن يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.[3]

[1]- محمد محمد الفيومي وعوض لبيب، **تطبيقات في أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، بالإسكندرية (مصر)، 1998، ص: 58.

[2]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 652.

[3]- مرجع سابق، ص: 654

من هذا التعريف نستنتج أن لمحافظ الحسابات مجموعة من المهام التي يمكن ترتيبها في صنفين أساسيين:

1. المهمة الأساسية تتمثل في مراجعة دائمة تؤدي إلى المصادقة على شفافية وسلامة الحسابات.
2. مهام قانونية خاصة تتعلق ببعض العمليات.

أولا: مهام محافظ الحسابات [1]

ومن ثمة يمكن ترتيب مهام محافظ الحسابات إلى مهام عامة (مستمرة ودائمة وخاصة)، يمكن شرحها بإيجاز فيما يلي:

1. المهام العامة:

إن المهمة الأساسية والعامة هي مراجعة محاسبة الشركات التجارية عن طريق فحص دفاترها وقيمها وممتلكاتها، أي أن هذه المراقبة هي مراجعة خارجية قانونية إجبارية بنص المادة 828 عن القانون التجاري الجزائري.[2]

أما عن غاية هذا الفحص هي المصادقة على الحسابات، أي إصدار رأي فني محايد عن سلامة وشفافية القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج وعملية الجرد وكل الجداول الملحقة الأخرى)، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وهذا وفقا لأسس عمل مهنية ومعايير اختبار توصي بها وتحبذها الهيئات المختصة.

وهذه المهمة تسمح كذلك بـ:

أ. المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي مراقبة وتدقيق حسابات المؤسسة بغية صياغة رأيه حول انتظامها ونزاهتها، وبكونها مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنفرطة وللوضعية المالية.

ب. تأكيد وتكميل المعلومات المالية المتضمنة في تقرير المديرين بنص المادة (28 من قانون 91-08 السطر 2).

---

[1]- طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر**، المجلد 2013، العدد 9، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، جوان 2013.

[2]- امر رقم 75-59 ممضي في 26 سبتمبر 1975، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 1306.

ج. تقييم شروط عقد الاتفاقيات بين الشركة الخاضعة للمراقبة والمؤسسات أو الهيئات التي تتعامل معها أو المؤسسات التي تكون فيها مصلحة للمسيرين في الشركة ينص المادة (28 من القانون 91-08 السطر2).

د. إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل النقائص التي يمكن أن تمنع استمرار نشاط المؤسسة بنص المادة (28 من القانون 91-08 السطر 3). [1]

هـ. إصدار راي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة الخاضعة للمراقبة.

و. تقييم فعالية المراقبة الداخلية بما فيها نشطات المراجعة المالية والمحاسبة الداخلية.

ز. التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة.

ح. المصادقة على رواتب الأشخاص الأكثر تقييما ومكافأة في المؤسسة.

هذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة (نص المادة 29 من القانون 91-08).

2.**المهام الخاصة: المشرع** الجزائري كلف محافظي الحسابات بمهام متعددة خاصة حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، هذه المهام الخاصة والمتعددة ذات الطابع الظرفي يمكن ذكر منها ما يلي:

أ. إخطار الجمعية العامة للمؤسسة بكل المخالفات التي اكتشفها.

ب. التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي (بالزيادة أو التخفيض).

ج. إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري).

د. المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723).

هـ. تقديم اقتراحات لتعديل الأشكال والطرق الخاصة بحسابات النتائج والميزانية (المادة 715).

و. ممارسة الحق التفضيلي للاكتتاب.

ز. فحص متطلبات التنازل والدمج والانفصال وتصفية الشركات (المادة 750).

ح. استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة (المادة 621). [2]

[1]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 656.

[2]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أبريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

ط. يشهد بانتظام وصحة الوضعيات المالية ويتعلق الأمر بالميزانية، بجدول حسابات النتائج، وبالجرد والتحقق من مبدأ المساواة بين المساهمين. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء.

3.عرض الأسباب:

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل قبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الإجهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

أ. تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
ب. التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
ج. التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات ومن ثم تجنب الشركة المراقبة.
د. أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التسوية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة.[1]

ثانيا: إنهاء مهام محافظ الحسابات

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين:[2]

1.**الأسباب العادية:** ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.

---

[1]- Pierre Feuillet, **Pratique du Commissariat aux Comptes**, 3eme édition Sirey, Paris (**France**) 2015, p p : 66-67.

[2]- IBID, p : 67.

2.الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:

- ✓ مثل الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة... الخ، حيث نصت المادة 46من القانون رقم 91-08 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم إشعارا مسبقا مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية؛
- ✓ على غرار أية مهنة أخرى فان موظف الحسابات يمكن أن يتوقف عن ممارسة وظيفته، سواء كان السبب هو الموت، أو كان محافظ الحسابات هو السبب، أو كانت المؤسسة هي السبب، أو كان حلها هو السبب، أو المنظمة التي ينتمي إليها هي السبب؛
- ✓ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها وهذه الاستقالة ينبغي ألا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة؛
- ✓ يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود حطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي؛
- ✓ إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا تؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني؛
- ✓ إن الشركات الي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهي مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغيير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة ذات أسهم إلى شكل آخر؛
- ✓ مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطآ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.[1]

[1]- Pierre Feuillet, **Pratique du Commissariat aux Comptes**, Op, cit, p : 67.

المبحث الثاني: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

لكل مهنة خصائص، تقوم هذه الخصائص على مجموعة من الضوابط والقواعد التي قد تسوغها أعراف متوارثة أو قوانين وضعية، تعمل على تنظيم علاقة المهنيين الداخلية والخارجية، وسنتعرف على الخصائص العامة التي تتميز بها هذه المهنة، سوف نستعرضها في المطالب التالية:

المطلب الأول: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بعرض شروط تعيين محافظ الحسابات وفق القانون الجزائري من خلال الهيئة المخولة المتمثلة المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية وكذلك الموانع التي تحول دون تعيينه

أولا: تعيين محافظ الحسابات

القانون رقم (88-01) والقانون رقم (88-04) ينص على تعيين محافظ الحسابات على الأقل في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدون استثناء. ومهما كان شكلها القانوني أو أهميتها .

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 19 رجب 1417 الموافق ل 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفية تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.[1]

فإجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:

1.التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية): يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93- 08): يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ..... "وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25%

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 96-431 ممضي في 30 نوفمبر 1996، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 74، مؤرخة في 01 ديسمبر 1996، ص: 13.

بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم)، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأوليين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.[1]

2.التعيين عن طريق المساهمين: إضافة إلى المادة 30 من القانون (91-08) التي تنص على أن "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون". [2]

3.**التعيين عن طريق المحكمة:** التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4 "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءاً على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".[3]

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10\1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءاً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

4.مدة العهدة: مدة عهدة محافظ الحسابات تم تحديدها بثلاث سنوات مجددة مرة واحدة فقط في المؤسسات العمومية بالمساهمة، كذلك الأمر بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات المسؤولية المحدودة.

إلا أن هناك استثناء متعلق بمدة العهدة وذلك في حالة استخلاف مندوب الحسابات للمندوب السابق، لأسباب المنع، الاستقالة، الرفض، .....الخ. إلا أن تدخلات هذا الأخير تكون محدودة في الوقت حيث لا يمكنه إلا إكمال المدة المتبقية للمندوب السابق.[4]

---

[1]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أبريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية مرجع سبق ذكره، ص: 10.

[2]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

[3]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أبريل 1993،مرجع سبق ذكره، ص: 34.

[4]- سفاحلو رشيد، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، المجلد 1، العدد 16، مجلة الاقتصاد الجديد جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة (الجزائر)، (30 يونيو/حزيران 2017)، ص: 87.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

1.الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

2.القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1\10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1\10) رأس مال الشركات.

3.أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

4.الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات إبتداءاً من تاريخ إنهاء وظائفهم.[1]

ولنفس الأهداف، القانون رقم 91-08 حدد حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي:

1.أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.

2.أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

3.أن يشتغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهدته.

4.أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين.

5.مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.

6.مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

[1]- سفاحلو رشيد، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، مرجع سبق ذكره، **ص: 88**.

المطلب الثاني: مسؤوليات وأتعاب محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات مهنة حرة ويخضع لنظام قانوني مزدوج حيث تسري عليه أحكام القانون الخاص المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات والقواعد العامة المتمثلة في القانون التجاري وقانون العقوبات، كما حدد سلم الأتعاب التي يتقاضاها هذا الأخير نتيجة أداء المهام المنوطة على عاتقه.

أولا: مسؤوليات محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يمارس مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم هو، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنماط من المسؤوليات:

1.المسؤولية المدنية: بموجب المادة 715 مكرر 14 (المرسوم التشريعي رقم 93-08) من القانون التجاري والمادة (45) من القانون رقم 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث: محافظو الحسابات يعدون مسؤولون اتجاه الشركة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون. [1]

ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها.

يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات مسؤول اتجاه طرفين:

من جهة هو مسؤول أمام الشركة (المؤسسة)، حيث تبدأ مسؤوليته اتجاهها إبتداءا من الإمضاء على العقد الذي بينهما أي انطلاقا من سريان الوكالة.

ويكون مسؤولا مدنيا عن الأفعال التالية:

- ✓ الغياب أو القيام برقابة غير كافية؛
- ✓ تقديم تقارير غير كافية أو غياب بعض الملاحظات؛
- ✓ عدم الكشف عن المخالفات إلى الجمعية العامة عند ممارسة مهمته...الخ.[2]

[1]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أبريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية مرجع سبق ذكره، ص: 32.

[2]- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، المجلد 2012، العدد 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 (الجزائر)، 2012، ص ص: 91، 96

كما يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الغير قد يكونون المساهمين، الشركاء، المدنيين الاجتماعين وبصفة عامة كل الآخرين الذين تضرروا من أفعال محافظ الحسابات.

2.المسؤولية الجزائية: المادة (52) من القانون 91-08 تنص على أنه «يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني».[1]

ومن هنا يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

أ. مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري:

- القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)؛
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة؛
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري)؛
- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)؛
- عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية؛
- الممارسة غير القانونية لمهنة محافظ الحسابات (المادة 54 من القانون91-08).

ب. مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية، كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين والنصب والاحتيال... الخ.[2]

3.المسؤولية التأديبية: بموجب المادة 53 من القانون رقم (91-08) المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.[3]

[1]- قادري عبد القادر، **مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، المجلد 04، العدد رقم 03، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم (الجزائر)، سبتمبر 2020، ص 302.

[2]- امر رقم 75-59 ممضي في 26 سبتمبر 1975، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص : 1328.

[3]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 656.

والتي يمكن حصرها على سبيل المثال فيما يلي:

- ✓ مخالفة قوانين وتنظيمات المهنة؛
- ✓ الإهمال المهني الفظيع؛
- ✓ السلوك المخالف لشرف المهنة.

ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات

المادة (44) من القانون رقم 91-08 حددت بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء فيها: «تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية، في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظو الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو امتياز تحت أي شكل كان" ومن هذا المنطلق تم وضع جدول أتعاب يسهل عملية حساب أتعاب محافظ الحسابات بناءا على مؤشرات ومعايير هي: [1]

- ✓ المجموع الإجمالي للميزانية بدون تخفيض الاهتلاكات والمؤونات؛
- ✓ مجموع الإيرادات المسجلة في الصنف (7) باستثناء حسابات التحويل حساب (75 و78).

إلا أنه لا يمكن تطبيق جدول الأتعاب هذا لدى المؤسسات التي يفوق مجموع ميزانيتها 10 000 000,00دج.

حسب القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في مادته رقم 2 ما يلي: "يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العينات المهنية"، تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

1. 30% عند بداية الأعمال.
2. 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
3. 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات،
4. 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

[1]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 656.

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي:

- ✓ ترد مصاريف النقل، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد؛
- ✓ مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة:
  - 1500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد؛
  - 80% من مجموع الساعات المخصصة.

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات. [1]

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله: الحق في الاطلاع، في التقصي، في المشاركة في الاجتماعات، في الدعوة إلى عقد جمعية عامة، في الحصول عل مقابل لقاء عمله من جهة، وبمصالح المؤسسة: الالتزام بالمراقبة، بالسر المهني، عدم التدخل في تسيير المؤسسة من حضور الجمعية العامة، تقديم التقرير... الخ، من جهة ثانية.

أولا: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته عل أكمل وجه خول له القانون، إضافة عل التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

1. **الحق في الاطلاع:** لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع عل أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره. دون أن يكون مجبرا عل إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 91-08 المشار إليه سابقا أن: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا عل السجلات و الموازنات و المراسلات والمحاضر، وبصفة عامة عل كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها" ويجبر القانون مجلس

[1]- قرار ممضي في 07 نوفمبر 1994، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 14، مؤرخة في 12 مارس 1995، ص: 32.

الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أقبل عن فعل ذلك يتعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف دج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة وحسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.[1]

2.**حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:** لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 91-08 المذكورة سابقا"، ... ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة". [2]

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

وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولافي المكان.

3.**حق استدعاء الجمعية العامة:** وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الأجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3\4) رأس المال الاجتماعي.[3]

4.**حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلة إلى المساهمين:** لقد ألزمت المادة 35 من القانون 91-08 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة. [4]

5.حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة: يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة وهو في الواقع حق وواجب، باسطة حق الاطلاع وواجب الاطلاع، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة

[1] - قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

[2] - مرجع سابق، ص: 655.

[3]- امر رقم 75-59 ممضي في 26 سبتمبر 1975، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، عدد 101، مؤرخة في 19 ديسمبر 1975، ص: 1366.

[4]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، مرجع سبق ذكره، ص: 655.

في أجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 91-08 على ما يلي:" يستدعى محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوما على الأكثر قبل انعقاده. كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري".[1]

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

1.**السر المهني:** محافظ الحسابات، طبيعة مهمته تسمح له قانونا الحصول عل معلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني، كما أن ضرورة توفر الثقة بين محافظ الحسابات وبين الشركة التي وكلته تفرض على محافظ الحسابات الالتزام بالسر المهني، وهو ما أكدته المادة 18 من قانون 91-08 والمادة 06 من قانون 1996 وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات: الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات، المحاسبون المعتمدون مطالبون بالتزام السر ضمن الشروط التي تحددها المادة 301 من قانون العقوبات.[2]

إلا أنه وحسب المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري المعدل -(المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993) يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها.[3]

ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

إلا أن هناك حالات استثنائية يبيح القانون فيها إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- ✓ إلزامية اطلاع إدارة الضرائب عل الوثائق المقررة؛
- ✓ إذا رغب موكلهم في ذلك؛

[1]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، مرجع سبق ذكره ، ص: 655

[2]- مرجع سابق، ص: 653.

[3]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أبريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

- ✓ عندما يدعون للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.

2.عدم التدخل في التسيير: لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية.

حيث جاء في القانون (88-01) المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن «لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية...». [1]

كما جاء في القانون (91-08) المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28) التي تشترط: "...مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير».[2]

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

- ✓ تقوية ودعم استقلالية تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية؛
- ✓ الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر.

3.**استمرارية المهنة**: مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تينه المادة 715 مكرر 4:

(المرسوم الشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.[3]

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

- ✓ الأشغال الواجب إنجازها؛

[1]- قانون رقم 88-01 ممضي في 12 يناير 1988، رئاسة الجمهورية، الجريدة الرسمية، عدد 2، مؤرخة في 13 يناير 1988، ص: 38.

[2]- قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 654.

[3]- مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أفريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

- ✓ الأشغال الملزم بها منذ تعينه؛
- ✓ الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات؛
- ✓ الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة.

المبحث الثالث: عموميات حول مهنة محافظ حسابات

إن موضوع دراستنا هذه هو المراجعة الخارجية المالية والمحاسبية، التي تدخل في إطار مهمة ذلكم الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات. وفي هذا يجدر بنا أن نؤكد أن كلمة مراجعة، مراجع، مراقبة، مراقب، تدقيق، مدقق... الخ كلمات مترادفة وتعني في كل ما سيأتي، في حالة عدم التأكيد، ما يقوم به هذا الشخص المحترف المستقل الخارجي.

ومن هنا سندرس ونحلل ونستنتج العلاقة بين التدقيق ومحافظ الحسابات

المطلب الأول: التدقيق ومهنة محافظ الحسابات

سنبين في هذا المطلب العلاقة التي تربط التدقيق ومهنة محافظ الحسابات من خلال استعراض أوجه الاختلاف والتشابه وكذلك ارتباطات الدقيق الداخلي مع الخارجي وكذلك أثر تكامل التدقيق على رفع قيمة المؤسسة.

أولا: أوجه الاختلاف والتشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

من بين الاختلافات يبن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد: [1]

1. **من ناحية الهدف:**

أ. **يهدف التدقيق الداخلي إلى ما يلي:**

- ✓ وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب؛
- ✓ وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة؛
- ✓ انتظام سير العمل المحاسبي على هدار السنة المالية.

ب. **أما بالنسبة للتدقيق الخارجي فهدفه هو:**

- ✓ إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل ومفصل لنتائج عملية التدقيق؛
- ✓ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده؛

[1] – رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، 2014، ص53 (بتصرف).

✓ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في بمجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.

2.من حيث التعيين:[1]

أ. **بالنسبة للمدقق الداخلي** فيتم تعيينه من قبل الإدارة العليا في المؤسسة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة والكفاءة لتولي عمل التدقيق الداخلي.

ب. **أما بالنسبة للمدقق** الخارجي فيتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المدققين الخارجيين من ذوي الخبرة والكفاءة بالإضافة إلى النزاهة وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

3.من حيث المسؤولية وإعداد التقرير:[2]

أ. **بالنسبة للمدقق الداخلي**: يكون مسؤولا أمام الإدارة العليا في المؤسسة حيث يقدم تقريره إلى الإدارة العليا في المؤسسة.

ب. **أما بالنسبة المدقق الخارجي**: فهو مسؤولا أمام الجمعية العامة للمساهمين في مؤسسات المساهمة وأمام الملاك في المؤسسة الأخرى، حيث يقوم بتقديم تقريره المفصل إليهم.

4.من حيث الاستقلالية:[3]

أ. **بالنسبة للمدقق الداخلي**: فهو مستقل جزئيا عن المؤسسة والإدارة، لأنه من حيث الاستقلالية فهو مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى فهو تابع للإدارة العلي في المؤسسة.

ب. **أما بالنسبة للمدقق الخارجي**: فهو مستقل بشكل كامل وكلي عن المؤسسة والإدارة، يعني أنه محايد وليس له علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.

---

[1] - رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**، مرجع سبق ذكره، ص:53.

[2] - مرجع سابق، ص: 54.

[3]- مرجع سابق، ص: 54.

5.من حيث نطاق العمل: [1]

أ. **بالنسبة للمدقق الداخلي:** يتم تحديد نطاق حدود عمله من خلال إدارة المؤسسة التي قامت بتعيينه والذي عادة ما يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل التدقيق.

ب. **أما بالنسبة للمدقق الخارجي:** فيحدد نطاق عمله من خلال المسؤولية المهنية الملقاة عل عاتقه أو بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة، حيث يقوم المدقق الخارجي بوضع برنامج تدقيق خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.

2.من حيث الطريقة وأسلوب العمل:

أ. **بالنسبة لمدقق الداخلي:** فيتبع أسلوب التدقيق المستمر مستنديا وحسابيا وفنيا، للتحقق من مدى صحة مختلف العمليات وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولا بأول، حيث يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات والأخطاء.

ب. **أما المدقق الخارجي:** فإنه يتبع أسلوب التدقيق الملائم لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة والأخذ بعين الاعتبار عامل الوقت المتاح، عدد المساعدين، شكل وحجم وطبيعة برنامج التدقيق، حجم معاملات المؤسسة ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويغلب على عمله الطابع العلاجي حيث يوصي بالحلول والمعالجة لأي مشكلات قد تظهر أثناء قيامه بعملية التدقيق. يمكن إضافة أزجه الاختلاف السابقة وجهين أخرين هما[2]:

- ✓ المدقق الخارجي ينبغي أن تتوفر فيه ما يلي:
- وعي كافي والإلمام في كل الميادين بالإضافة إلى الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة التدقيق الداخلي.

[1] - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجي وحازم حسن وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، (الجزائر) 2010، ص93 (بتصرف).

[2]– عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

✓ التدقيق الداخلي المستفيد الأول منه هو الإدارة، بينما التدقيق الخارجي المستفيد الأساسي منها هم المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

بالرغم من أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما سبق ذكره فإن هناك أوجه للشبه بينهما من أهمها:[1]

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يسعى كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للتأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال دراسته وتقييمه وتحديده لنقاط قوته ونقاط ضعفه والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة؛
- التقنيات المستعملة: كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يستعمل تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامها والتي منها (حرائك التدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي.... الخ)؛
- التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي: لا يوجد شك أنه عند قيام المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال التدقيق الخارجي للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي للمؤسسة، مما يساعد على عدم تكرار العمل ومنع الازدواجية وتكرار أعمال التدقيق والمراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المدقق الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.

ثانيا: ارتباطات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

تعتبر وجود علاقة تعاونية بين التدقيق الداخلي والخارجي أمر مهم جدا وضروريا للطرفين والمؤسسة لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وزاد الاعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من خلال قيام المدقق الخارجي بتحسين معرفته عن أداء المدقق الداخلي وتعتبر الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي استكمالا للمهام الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي وتقتضي متطلبات الحوكمة التعاون والتنسيق وتظافر الجهود بينهما في كافة بمجالات العمل وهو ما أشار إليه المعيار الدولي للتدقيق ISA610 المعنون استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي حيث أوضح وجوب قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي من أجل مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير آليات فاعلة

[1] - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

لإنجاز مهامه بكفاءة مع الأخذ في عين الاعتبار الظروف المحيطة بأداء المدقق الداخلي وموقعه في التنظيم الإداري وطبيعة ومدى المهام المكلف بها ووجهة نظر الإدارة حول توصياته بالإضافة إلى الكفاءة المهنية ولتعزيز العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لا بد من تنسيق جهودهما معا من أجل زيادة فعالية التدقيق وتقليل التكلفة بالنسبة للتدقيق الخارجي وذلك بالتقليل من ازدواجية وتكرار العمل ونظرا للدور التكاملي الفعال للعلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لهذا جاءت هذه لدراسة من أجل توضيح أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي وبيان أوجه التكامل بينهما بالإضافة إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تعزيز العلاقة وأثرها في تحقيق التكامل بينهما.[1]

ثالثا: تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية.

هناك علاقة ارتباط قوية ووثيقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجي المستقلين عن المؤسسة وعليه فان عمل المدقق الداخلي قد يكون متمما ومكمل وليس بديل لعمل المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق القوائم المالية كما أن مسؤوليات مدير التدقيق الداخلي تتمثل في التنسيق وتظافر الجهود بين عمل المدقق الداخلي والخارجي كما يستخدم التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وهو الهدف الذي يختلف من هدف المدقق الخارجي والذي يتمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للنتائج التي أنجزتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة بالإضافة إلى التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن التقارير المالية معدة على أساس ثابت ومتماثل كما هو معلوم فإن المدقق الخارجي عند أدائه لعمله يعتمد على فحص تقرير نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفاءة النظام ومعرفة درجة الاعتماد عليه في تحديد نطاق التدقيق والاختبارات اللازمة وبما أن دائرة التدقيق الداخلي تقوم بأعمال تعد جزءا من نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب من المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة العمل في دائرة التدقيق الداخلي. مما سبق يتبين لنا الدور الأساسي والمهم والمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الداخلي والتي تبدأ بالتأكد من صحة سير العمل ومقارنة ما هو فعلي بما هو مخطط له وانتهاء المهام المستحدثة في عملية التدقيق الداخلي من حيث إدارة المخاطر والتأكد من مدى استمرارية المؤسسة مرورا بالقيام بواجباته في الحفاظ على مقدرات المؤسسة ومتابعة توفير الأسس اللازمة لإنشاء نظام رقابة داخلية. [2]

---

[1]- مروة مويسي، **دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية**، المجلد 50، العدد1، حوليات جامعة بشار (الجزائر)، ص:371.

[2]- إبراهيم رياح إبراهيم المدهون، **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة فيي قطاع غزة (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، 2011، ص ص: 18-19.

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تقليد قديم وفي بيئة العمل الحديثة قد أصبح دورها أكثر تكاملا مما استدعى ضرورة تعميق العلاقة بينهما حيث أصدر معهد المدققين القانونين الأمريكي قائمة معايير التدقيق رقم 65 والتي تشجع المدققين الخارجين على الاستعانة بأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق كما أصدر قائمة معايير التدقيق رقم 55 والتي تلزم وتجبر المدقق الخارجي بضرورة فهم الرقابة الداخلية ونظرا لأن التدقيق الداخلي يعتبر جزء من الرقابة الداخلية لذا فإنه ينبغي على المدقق الخارجي فهم عمل المدقق الداخلي حيث يكون عمله مكملا لعمل المدقق الخارجي وليس بديلا له وأول ما يهتم به المدقق الخارجي هو دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره واجبا عليه ويقوم بتقديم المقترحات والتوصيات الملائمة والمناسبة بشأن تحسينه كما ويطمئن المدقق الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي مما يدفعه إلى تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية التدقيق وتحقيق أكبر قدر من الرضا للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: العلاقة بين الأنواع الثلاثة للتدقيق

يمكن العلاقة القائمة بين المراجعة الداخلية، المراجعة العملية والمراجعة المالية بالاعتماد على معيارين هما هدف المراجع من عملية المراقبة التي سيقوم بها وموقعه من المؤسسة أي الصلة التي تربطه بها. بمعنى آخر، هل على المراجع أن يكون خبيرا في المؤسسة (داخليا) أم عليه أن يكون خارجيا عنها أم أنه ليس هناك ضرورة لذلك أحيانا. إن معياري الهدف وموقع المراجع مترابطان وأن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا المتدخل تحدد القيود فيما يخص علاقاته بالمؤسسة موضوع المراجعة.[2]

أولا: العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجعة العمليات

إن كل من المراجعين يجول مختلف وظائف المؤسسة بهدف تحسين التسيير، إلا أن مفهوم مراجعة العمليات أوسع من مفهوم المراجعة الداخلية. وقد يشترط، أحيانا، في مراجع العمليات أن يكون خارجيا ومستقلا تماما عن الإدارة، وذلك حتى يستطيع الحكم على كيفية التسيير، تلبية لرغبات أصحاب الأموال في الانضمام إلى

[1] – إبراهيم رياح إبراهيم المدهون، **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة فيي قطاع غزة (دراسة تطبيقية)**، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

[2] –محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص17.

المؤسسة أو شرائها مثلا. تلبية للرغبة في مثل هذه الحالات، يقوم مراجع خارجي مستقل محترف بفحص انتقادي قد يشمل كل وظائف المؤسسة أو بعضها، ينير طريق هؤلاء ويساعدهم في اتخاذ قرارهم النهائي.[1]

ثانيا: العلاقة بين المراجعة المالية ومراجعة العمليات

يظهر الاختلاف بين المراجع المالي ومراجع العمليات في الأهداف. فإذا كان كل منهما يدرس الناحية المالية فإن الهدف الأول هو المصادقة عليها حتى يطمئن الغير، أما الثاني فقد يدرس الحسابات ويتأكد من سلامتها بهدف تزويد متخذ القرارات بمعلومات موثوق فيها، ويذهب إلى أبعد من ذلك. وإذا كان كل مراجع يمكن أن يعطي رأيه حول نوعية الحسابات، فإن هذه الأخيرة لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد الحكم عليها بأنها شرعية وصادقة من طرف محترف محايد أي خارجي عن المؤسسة موضوع الدراسة.

لا يمكننا وضع حد فاصل وواضح بين المراجعة المالية ومراجعة العمليات، لكن اختلاف الأهداف التي يرغب كل منهما في تحقيقها تمنعنا من عدم الخلط بين النوعين.

مثال حول مراجعة خزينة المؤسسة:

- قد يكون هدف مراجع العمليات جمع ما أمكن من المعلومات الضرورية حول تسيير الخزينة وإعطاء رأي حول ذلك في هل أن تسييرها مثالي. وهو في هذا يدرس الموازنة، التقديرات، الاستعمال العقلاني لتواريخ القيم (Dates de valeur) مع البنك، الإيداع السريع للأموال في البنك، اختيار وسائل التمويل المستعملة من طرف المؤسسة...الخ؛
- إن هدف المراجع المالي، عند مراجعته للخزينة، هو تدقيق الحسابات (الصندوق، الحسابات الجارية المصرفية والحسابات الجارية البريدية) والتأكد من موافقتها للواقع. وهو في ذلك يحتاج إلى معلومات خارج المحاسبة وعليه، تدعيما لرأيه، الاطلاع على بيانات ومعطيات عملية أخرى لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالخزينة كالموازنة والتقديرات الموازنية والتسيير العقلاني للأموال. [2]

ثالثا: العلاقة بين المراجعة المالية والمراجعة الداخلية

يشترط في المراجع المالي الذي يحكم على شرعية وصدق الحسابات وبالتالي يكسبها قوتها القانونية تجاه الغير أن يكون خارجيا عن المؤسسة ولا يربطه بها عقد عمل. أي عكس ما هو عليه الحال بالنسبة للمراجع

[1] – محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

[2] – مرجع سابق، ص: 18.

الداخلي؛ أجير يتقاضى أجرة، يدرس الحسابات كميدان من ميادين التسيير، بهدف التحسين. ومهما يكن فإن المراجع الداخلي تابع للإدارة وعليه أن ينال رضاها. بتعبير آخر، تتمثل أوجه الاختلاف على مستويين:

1.الهدف: إن هدف المراجع المالي هو المصادقة على الحسابات وذلك تلبية لرغبات الغير، وهذا ما لم يستطع فعله المراجع الداخلي. وإذا كان هذا الأخير يولي اهتماما للجانب المالي ونوعية الحسابات فذلك تلبية لرغبة الإدارة لا غير.

2.الموقع: إن المراجع الداخلي أجير كباقي أجراء المؤسسة الآخرين إلا أن المراجع المالي، بحكم الهدف الذي يسعى إليه، يشترط فيه أن يكون مستقلا تماما وهو دائما خارجيا عن المؤسسة التي يراجعها.

وكخلاصة لكل ما سبق فإن للمراجعة هدفان أساسيان هما المصادقة على القوائم المالية وتقييم الأداءات في المؤسسة. يسعى المراجع الخارجي الى تحقيق الهدف الأول في إطار المراجعة المالية وإلى تحقيق الهدف الثاني في إطار مراجعة العمليات. أما فيما يخص المراجع الداخلي (الموظف الأجير) فإن دراسته للحسابات وإعطاء الرأي حولها يدخل في إطار المراقبة الداخلية ولا يكسبها قوتها القانونية. وهو، وبتقييمه للأداءات، يخدم التسيير وينير طريق متخذ القرارات. [1]

المطلب الثالث: تكامل التدقيق مع مهمة محافظ حسابات

لكل نشاط إنساني قواعده ومنهجيته، ولنظام المراقبة الداخلية في المؤسسة شروط مثالية ينبغي توفرها كما للنظام المحاسبي السليم شروط قصد إعداد القوائم المحاسبية. كما للمراجعة، سواء كانت داخلية أم خارجية، شروط يجب اتباعها في مراقبة مختلف الوظائف وتدقيق الحسابات. وعليه، فإن مراعاة كل ذلك سينعكس إيجابيا على مدى صدق المعلومات المحاسبية وسيزيد درجة الاعتماد عليها بقوة.[2]

غير أن الواقع عكس ذلك في المؤسسات إذ أن تقارير المراجعة لا تخلو من الملاحظات الشكلية والموضوعية، وفي هذا الإطار نورد مجموعة من الأمثلة، مأخوذة من الميدان، لو أخذ بها داخليا لتحسن التسيير وتغير الوضع تغييرا إيجابا:

[1]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 20

[2]- مرجع سابق، ص: 21.

أولا: حيث نقرأ في تقرير حول نظام المراقبة الداخلية المحاسبي الملاحظات التالية:

1.إن المحاسبة لم تمسك حسب المعايير المعمول بها، أن القيود المحاسبية تسجل مباشرة على بطاقات تمثل دفتر الأستاذ.

2.ليس هناك يوميات مساعدة ولا اليومية العامة الإجبارية.

3.إن دفتر الأستاذ لا يتضمن الأرصدة المرحلة العائدة للدورات السابقة.

4.ليس هناك موازين مراجعة عامة شهرية أو فصلية. [1]

ثانيا: نقرأ حول نظام المخزونات نقاط الضعف التالية:

1.جمع الوظائف المتعارضة.

2.ليس هناك أية إمكانية لمقارنة الجرد المستمر بتسيير المخزونات.

3.إن بعض بطاقات الجرد لا تتضمن إلا الكميات.

4.إن بطاقات جرد البضائع غير واقعية.

5.إن تسوية الفروق تتم دون محضر.

6.إن بعض بطاقات الجرد تتضمن أخطاء حسابية.

7.إن الطريقة المتبعة في مسك بطاقات الجرد لا تسمح باستخراج الفروق.

8.لم نتمكن من تحليل وشرح أصل المخزون الظاهر بالميزانية.

وعليه، فإن خلاصة التقرير المذكور كانت: " وحسب ما أشير إليه من عيوب فإنه يتعذر علينا القيام بالمرحلة الثانية من مهمتنا والتي كان من المفروض أن تكون في فحص الحسابات والمصادقة عليها." أي رفض مواصلة المهمة.[2]

ثالثا: نقرأ في تقرير حول فحص حسابات شركة وطنية تجارية كبيرة في ذلك الوقت أهم النتائج التي توصلت إليها فرقة المراجعين التابعة للشركة الوطنية للمحاسبة آنذاك:

1.عدم كفاية المحاسبة العامة.

[1]– محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الأولى، مرجع سبق ذكره، ص: 21

[2]- **Rapports sur les systèmes et procédures de contrôle interne**, ONACO, SNC, 1980.

2.آثار عدم كفاية المحاسبة العامة عل النتائج. " وعليه، وبالإضافة إلى عيوب نظام المراقبة الداخلية التي تجلت في عمل المرحلة الأولى فإننا لا يمكننا المصادقة على مدى شرعية وصدق الحسابات المدروسة ".

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، وما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة اعتماده على بياناتها.

وعليه، وفي ظل الإصلاحات الحالية والتغييرات المستقبلية التي ستواجه المؤسسة، لابد من إدخال تغييرات عميقة في التنظيم وأنظمة المراقبة الداخلية، وإعطاء المراجعة بأنواعها المكان اللائق بها. وهذا من أجل التطور والقدرة على مواجهة المنافسة الحادة والعمل على البقاء، على الأقل، في ظل محيط اليوم. [1]

إن المراقبة الداخلية أساسية وهي: " مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة ". ولابد أن تراقب، وتراقب بطريقتين: خلية المراجعة الداخلية، من طرف المراجع الداخلي، وتقييم المراقب الخارجي لها عند إنجاز المرحلة الثانية، التي تعد أهم مرحلة من المراحل الثلاث المتمثلة، كما سنرى، في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، تقييم نظام المراقبة الداخلية وفحص الحسابات.

إن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكاملتان؛ إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام المراقبة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه. والمراجعة الخارجية مكمل لابد منه للمراجعة الداخلية لما لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي. بتعبير آخر، أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من الطرف الخارجي، والشعور المهني للمراجع الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب ومراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي، بل القضاء، على النقائص والانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المراجع الخارجي، يؤدي، ما في ذلك شك، إلى تحسين التسيير وبالتالي إنجاح المؤسسة وازدهارها. وتلكم من النتائج المباشرة وغير المباشرة لتكامل المراجعتين. [2]

[1]- **Rapport financier sur les bilans des 3 unités SNNGA** (siège, dépôt cote rouge, unité517), p8,9.
[2]- Raffegeau, j. et al. **Audit et contrôle des comptes**, édition Collective Public Union, 1998, P : 3.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق اتضح أن مهنة محافظ الحسابات تسعى للتحقق والتأكد من صدق وصحة البيانات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

وكل هذا يكون من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة التي يراقبها وذو خبرة وكفاءة مهنية، وأن يحترم أثناء تأدية مهامه المعايير المحاسبية المتعارف عليها في عملية التدقيق للقيام بمهمته على أكمل وجه، والوصول إلى إقناع الأطراف المعنية بوضعية المؤسسة.

وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية قويا وفعلا يجب أن يعمل على حماية أصولها وأموالها، ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز محافظ الحسابات عليها، ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتمكن من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، للوصول للتقرير النهائي حول الوضعية المالية للمؤسسة ومحاولة إظهار نقاط القوة والضعف في هذا النظام، والقيام بالإجراءات التصحيحية له.

بعد تطرقنا في هذا الفصل إلى مهنة محافظ الحسابات وللشخص المكلف المتمثل في محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)، لابد لنا أن نتطرق إلى الجانب التدقيقي لكي نسلط الضوء أكثر عليه من خلال دراسة ميدانية، وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: متطلبات تحليل الخطر كأداة مهمة في مهنة محافظ الحسابات –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين–

تمهيد

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق والوصول إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الفصل النظري أو الدراسة النظرية للموضوع، التي تم من خلالها التعرف على التدقيق بصفة عامة ومهنة المدقق الخارجي بصفة خاصة وما يحيط بها من إجراءات عمل ميداني إلى اكتشاف الأخطار والغش في القوائم المالية.

وسيتم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي، كما تهدف الدراسة الميدانية كذلك على فهم العمل الواقعي للمدقق الخارجي والذي يعتمد على الأسلوب المباشر باعتباره طرف رئيسي في الدراسة.

وقد قسمنا الدراسة الميدانية إلى مبحثين كالتالي:

- **المبحث الأول**: منهجية الدراسة الميدانية؛
- **المبحث الثاني**: تحميل وتفسير نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان فيها باعتبارها ما الاعتماد عليه في الدراسة.

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

سنستعرض في هذا المطلب المنهج المستخدم في هذه الدراسة وكذلك وصف العينة التي أجريت عليها الدراسة كما يلي:

1. **منهجية الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أحد طرق البحث العلمي التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

وتهدف الدراسة الحالية إلى تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه لأجل هذا الغرض، وتم تفريغ الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج SPSS V22.

2. **مجتمع الدراسة:** يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وهو أيضا جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع الدراسة.

وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من عدد من محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين في القطر الوطني، وقد بلغ عددهم 43 فرد.

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعر على أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات، فأننا استخدمنا أداة الاستبيان متعمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان وتعديلات واقتراحات الأستاذ المشرف.

1. **أدوات الدراسة:** تم الاعتماد على استبيان حول " أهمية تحيل الخطر في مهنة محافظ الحسابات" حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الحالية لحصول على المعلومات والبيانات التي يجرى تعبئتها من قبل المستجيب و هذا بعد التأكد من صلاحيته للاستعمال مع عينة الدراسة الحالية. وتضمنت استمارة الاستبيان 20 سؤال، وقد اعتمد الباحثين في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وتم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة والإجابة.

أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

- **الجزء التمهيدي:** تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة.
- **المحور الأول:** يضم الأسئلة من 1 إلى 5 والذي يهتم بمعرفة مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة.
- **المحور الثاني:** يضم الأسئلة من 1 إلى 5 والذي يعنى بمعرفة أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **المحور الثالث:** يضم الأسئلة من 1 إلى 5 والذي يعنى بمعرفة مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.
- **المحور الرابع:** يضم الأسئلة من 1 إلى 5 والذي يهتم بمعرفة مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

لتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على الوسائل الإحصائية التالية: معامل **آلفا كرونباخ** لحساب الثبات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار الدلالة الإحصائية (T test).

والجدول التالي يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان:

الجدول رقم (1): يبين طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكرث الخماسي)

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث، موضوعات مختارة، ص 540.

2. عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه صعوبة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة وقد بلغ عدد أفراد العينة 50 فرد تم استرجاع 43 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2): خاص باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
إجمالي الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات غير المسترجعة	07	%14
مجموع الاستمارات الصالحة	43	%86

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة

سيتم تناول في هذا المطلب الوصف الديمغرافي لعينة الدراسة من خلال الاتي:

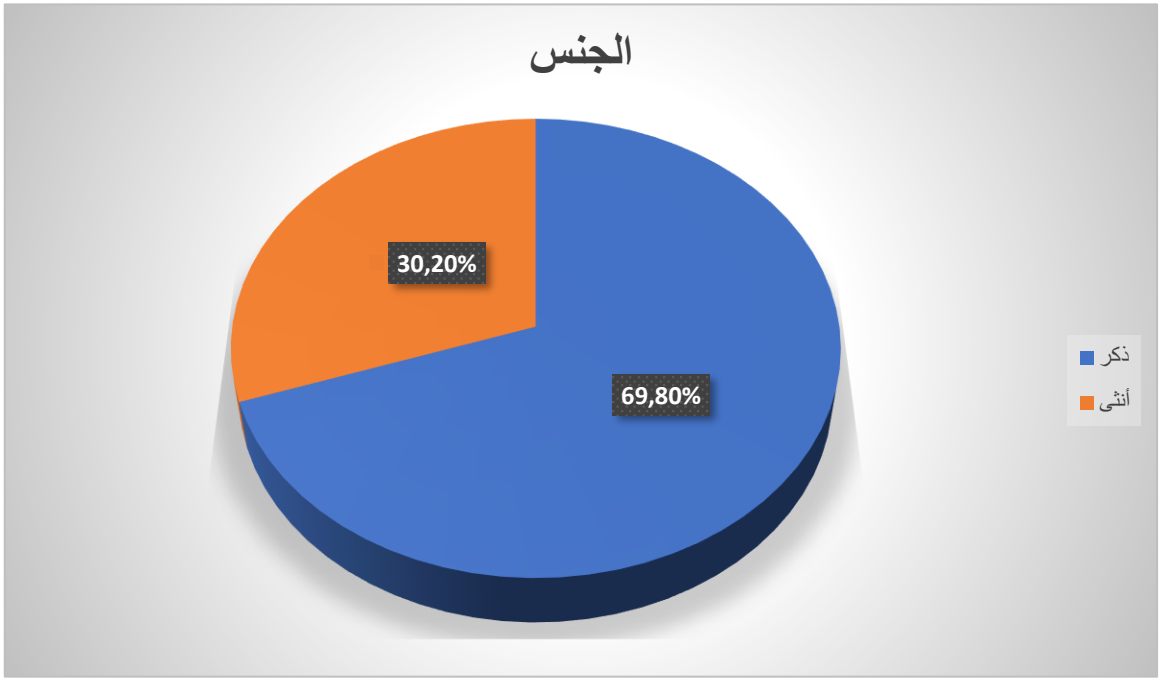
1.الجنس

الجدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	30	%69.8
أنثى	13	%30.2
الإجمالي	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (1): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 43 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين هم من جنس ذكر قدر عددهم بـ 30 فرد أي ما نسبته 69.8%، وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين هم من جنس أنثى قدر عددهم ب 13 فرد أي ما نسبته 30.2%.

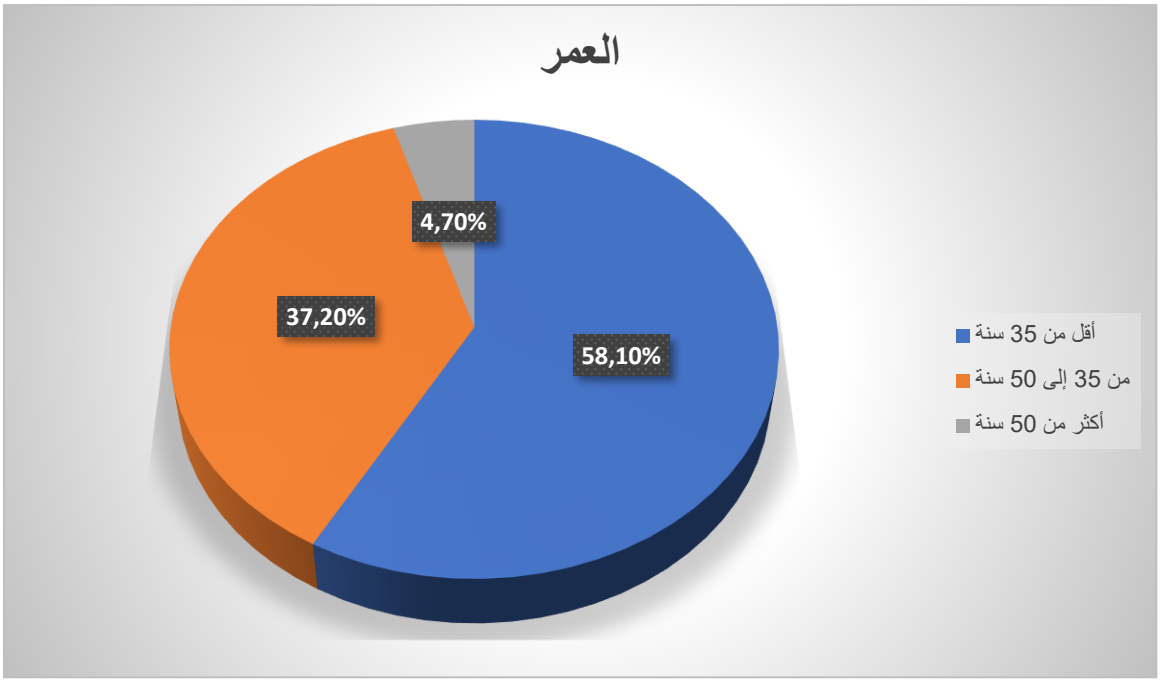
2.العمر

الجدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	25	%58.1
من 35 إلى 50 سنة	16	%37.2
أكثر من 50 سنة	2	%4.7
الإجمالي	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (2): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 43 فرد نلاحظ أن عدد الأفراد الذين لا يتجاوز سنهم 35 سنة قدر بـ 25 فرد بنسبة 58,1% وهم الأكثر نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم مابين35 و50 سنة قدر ب 16 فرد أي ما نسبته 37,2% وأخيرا الأفراد الذين يفوق سنهم 50 سنة فقد بلغ عددهم فردين (02) بنسبة 4,7% وهم الأقل نسبة.

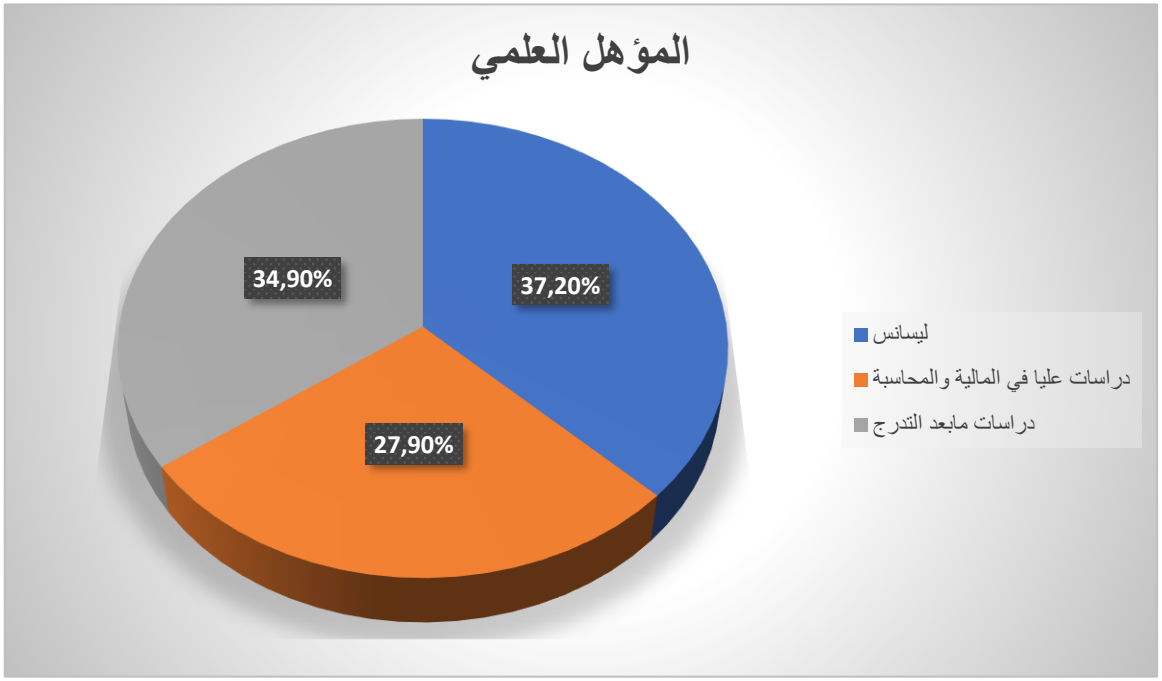
3.المؤهل العلمي

الجدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	16	%37.2
دراسات عليا في المالية والمحاسبة	12	%27.9
دراسات ما بعد التدرج	15	%34.9
الإجمالي	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (3): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 43 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس قدر بـ 16 فرد بنسبة 37,2%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين ليدهم دراسات عليا في المالية والمحاسبة قدر بـ 12 فرد أي ما نسبته 27,9% أما الأفراد المتحصلين على دراسات ما بعد التخرج فقد بلغ عددهم 15 فرد بنسبة 34,9%.

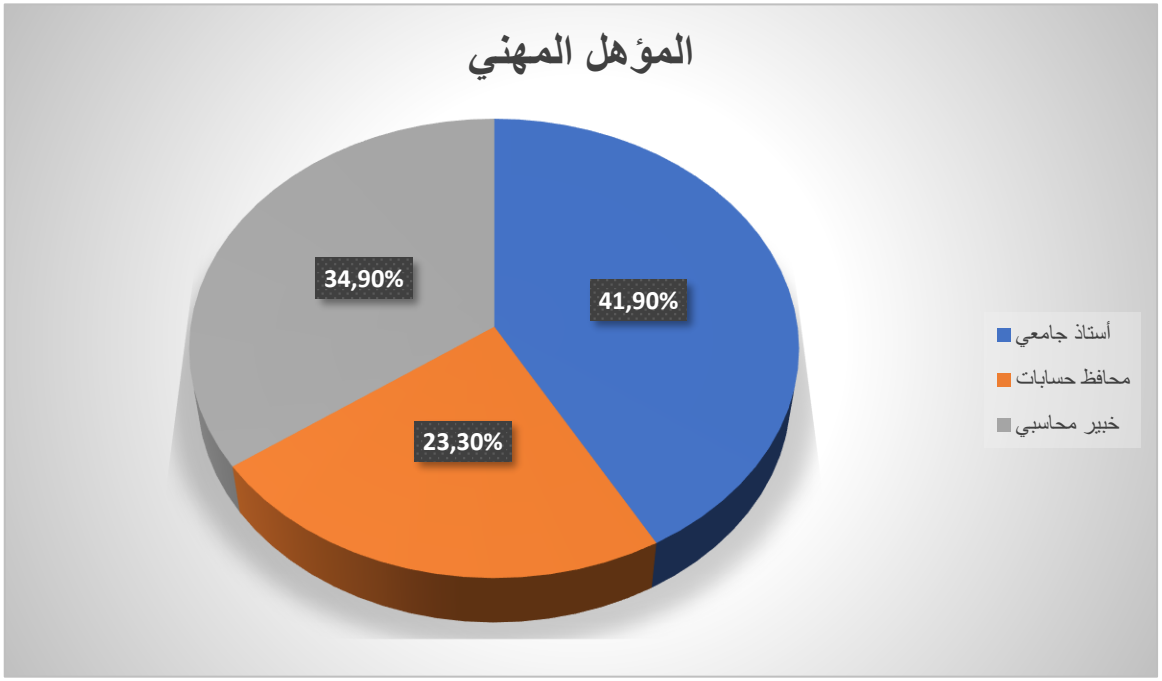
4.المؤهل المهني

الجدول رقم (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	18	%41.9
محافظ حسابات	10	%23.3
خبير محاسبي	15	%34.9
الإجمالي	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (4): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 43 فرد، نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين قدر بـ 18 فرد بنسبة 41,9% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن محافظي الحسابات قدر ب 10 أفراد أي ما نسبته 23,3% وهم الأقل نسبة، وأخيرا خبير محاسبي فقد بلغ عددهم 15 فرد بنسبة 34,9%.

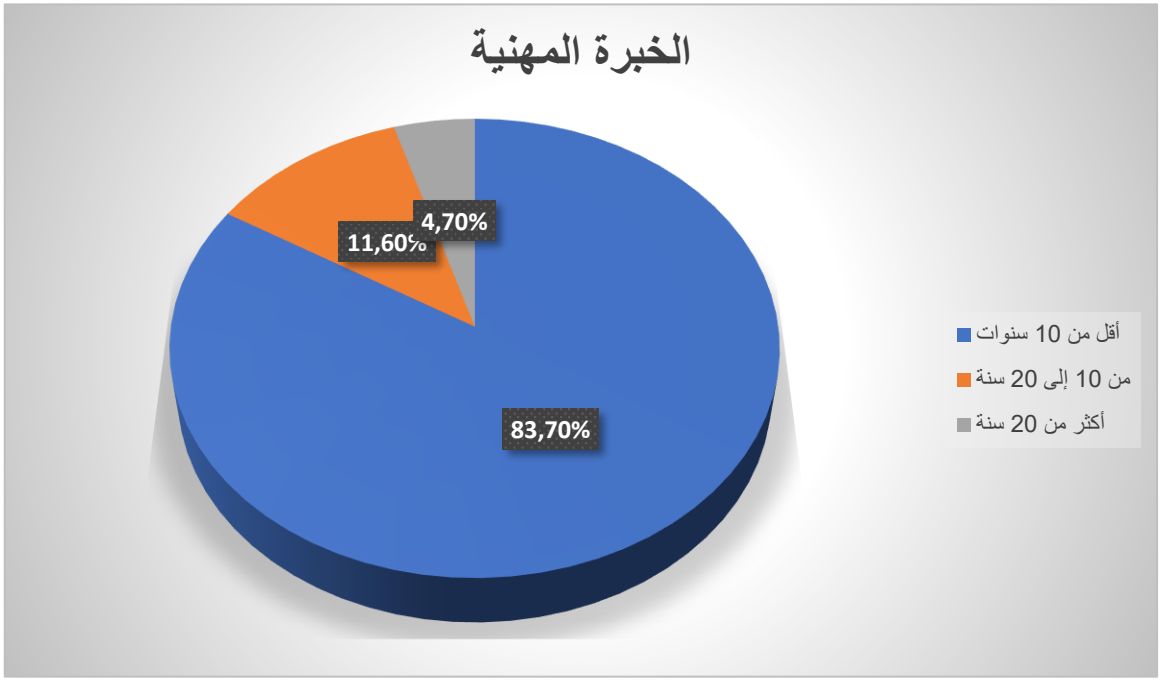
5.الخبرة المهنية

الجدول رقم (7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	36	%83.7
من 10 إلى 20 سنة	05	%11.6
أكثر من 20 سنة	02	%4.7
الإجمالي	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (5): توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول والشكل أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 43 فرد نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 10 سنوات قدر بـ 36 فرد بنسبة 83,7%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مدة الخبرة لديهم تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة قدر ب 5 أفراد أي ما نسبته 11,6%، وأخيرا الأفراد الذين تزيد خبرتهم المهنية عن 20 سنة فقد بلغ عددهم فردين (02) ما يناسب 4,7%.

6.ثبات الاستبيان:

تم التأكد من ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات **لألفا كرونباخ** والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (8): معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	قيمة ألفا كرونباخ
مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	0.78
أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.64

مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء	0.79
مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة	0.59

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

يتضح من الجدول رقم (8): أن قيم معامل **ألفا كرونباخ** للثبات انحصرت بين (0.59) كأدنى قيمة و(0.79) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتّع الاستبيان بدرجة لا بأس بها من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

*حيث يوصي علماء الإحصاء بأن لا يقل معامل **ألفاكرونباخ** عن (0.70) حتى يكون الاستبيان صالح للاستخدام.

المبحث الثاني: تحميل وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الأول: تحميل محاور الاستبيان

قبل التطرق إلى تحميل عبارات الاستبيان لابد من توضيح مجالات الاستبيان ودرجات الموافقة المتبعة حيث أن قانون مجال الموافقة هو كالتالي:

تحديد اتجاه العينة = $\frac{\text{أكبر درجة}-\text{أقل درجة}}{\text{عدد البدائل}}=\frac{5-1}{5}=0.8$، أي أننا في كل مرة نضيف قيمة (0.8) كي نحدد اتجاه العينة كالتالي:

الجدول رقم (9): يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان

العدد	مجال الموافقة = 0.8	درجة الموافقة
1	1.8-1	غير موافق بشدة
2	2.6-1.8	غير موافق
3	3.4-2.6	محايد
4	4.2-3.4	موافق
5	5-4.2	موافق بشدة

المصدر: من محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجة SPSS (V22الجزيرة، عمان، (الأردن)، 2010، ص 27.

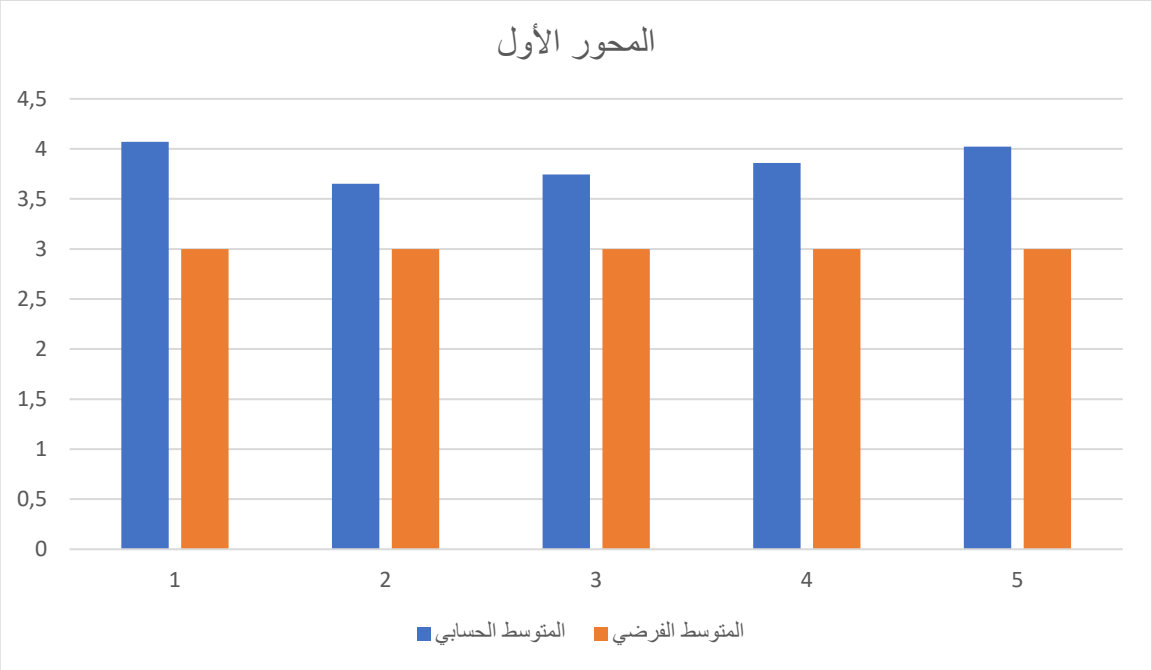
1.تحليل عبارات المحور الأول: مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة

الجدول رقم (10): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الرتبة	اتجاه العينة	المستوى
1	يهدف محافظ الحسابات إلى التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية.	4,0698	0,63228	81,396	11,095	0,000	1	موافق	عالية
2	محافظ الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	3,6512	0,99723	73,024	4,282	0,000	5	موافق	عالية
3	محافظ الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	3,7442	0,92821	74,884	5,257	0,000	4	موافق	عالية
4	في حالة تقصير محافظ الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.	3,8605	0,88859	77,21	6,350	0,000	3	موافق	عالية
5	يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بإتباع مجموعة من الخطوات (برنامج العمل) .	4,0233	0,80144	80,466	8,372	0,000	2	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (6): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (06) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 43 فرد على محور **مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة** جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "يهدف محافظ الحسابات إلى التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية" في **المرتبة الأولى** بمتوسط حسابي قدر بـ 4,0698 ، تليها في **المرتبة الثانية** عبارة "يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بإتباع مجموعة من الخطوات (برنامج العمل)" بمتوسط حسابي قدر بـ 4,0233 ، أما **المرتبة الثالثة** فقد عادة لعبارة "في حالة تقصير محافظ الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01" بمتوسط حسابي بلغ 3,8605، في حين عادة **المرتبة الرابعة** لعبارة "محافظ الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136" بمتوسط حسابي بلغ 3,7442 ، وفي الأخير **المرتبة الخامسة** فقد عادت للعبارة "محافظ الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " بمتوسط قدر بـ 3,6512 ، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق " كما أن اغلب قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن محافظ الحسابات ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة.

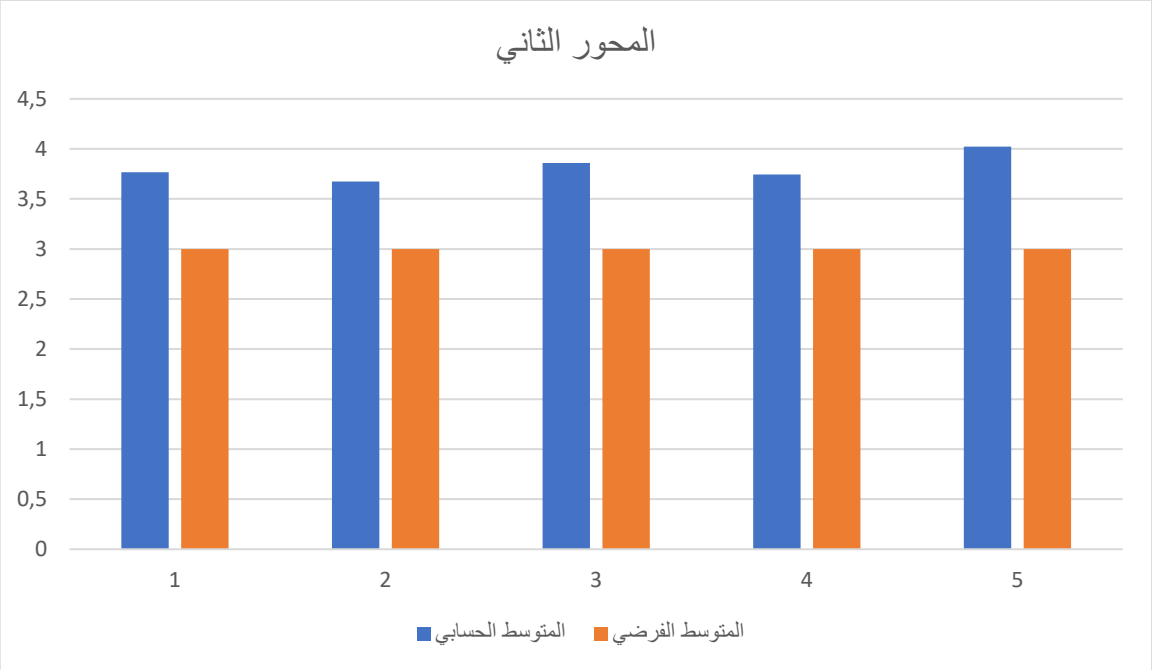
2.تحليل عبارات المحور الثاني: أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (11): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الرتبة	اتجاه العينة	المستوى
1	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها.	3,7674	0,78185	75,348	6,437	0,000	3	موافق	عالية
2	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقاربته.	3,6744	0,91862	73,488	4,814	0,000	5	موافق	عالية
3	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصديها.	3,8605	0,60085	77,21	9,391	0,000	2	موافق	عالية
4	يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور والأنظمة لمستعملة	3,7442	0,75885	74,884	6,431	0,000	4	موافق	عالية
5	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة	4,0233	0,73964	80,466	9,072	0,000	1	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (7): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (07) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 43 فرد على محور **أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة" في **المرتبة الأولى** بمتوسط حسابي قدر بـ 4,0233 ، تليها في **المرتبة الثانية** عبارة "يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصيدها" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,8605، أما **المرتبة الثالثة** فقد عادة لعبارة "يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها" بمتوسط حسابي بلغ 3,7674، في حين عادة **المرتبة الرابعة** لعبارة "يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة" بمتوسط حسابي بلغ 3,7442 ، وفي الأخير **المرتبة الخامسة** فقد عادت للعبارة " يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقاربته" بمتوسط قدر بـ 3,6744، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أن اغلب قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن لمحافظ الحسابات أثر في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

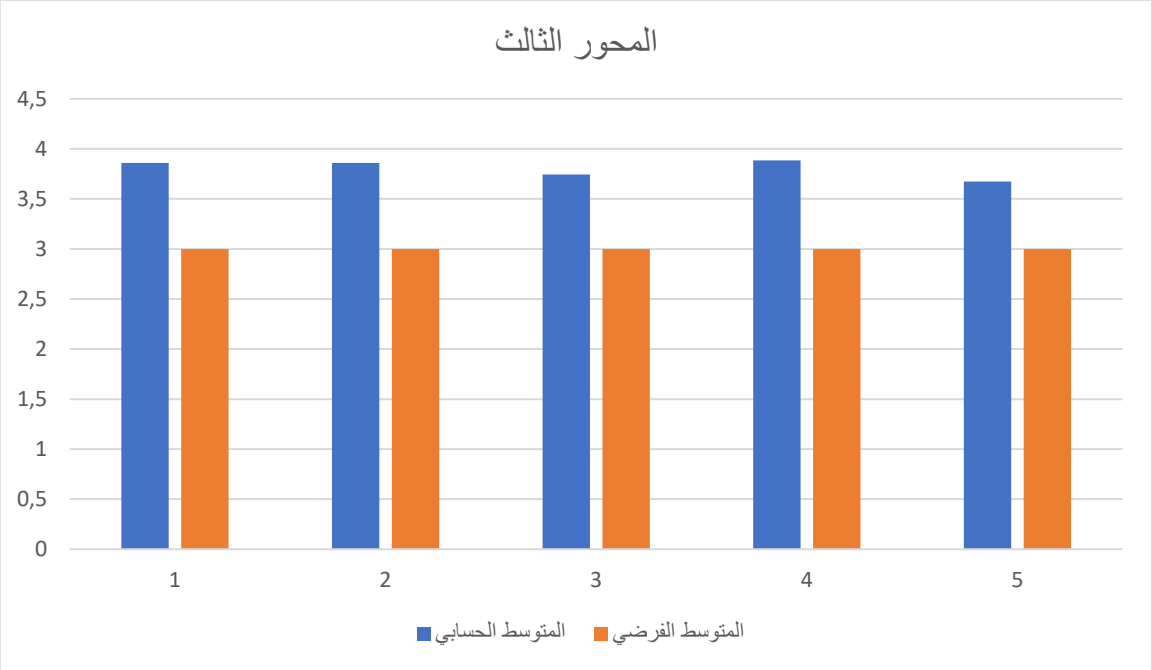
3.تحليل عبارات المحور الثالث: مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء

الجدول رقم (12): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الرتبة	اتجاه العينة	المستوى
1	الالتزام في أخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير.	3,8605	0,83328	77,21	6,771	0,000	4	موافق	عالية
2	فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الداخلية عند تقييم مخاطر التدقيق.	3,8605	0,60085	77,21	9,391	0,000	1	موافق	عالية
3	التخطيط بشكل جيد لعملية التدقيق وفق معايير التدقيق.	3,7442	0,72680	74,884	6,714	0,000	2	موافق	عالية
4	تصميم إجراءات تساعد على اكتشاف الأخطاء.	3,8837	0,90526	77,674	6,401	0,000	5	موافق	عالية
5	الحصول على أدلة إثبات كافية والتي تؤكد عدم وجود أخطاء.	3,6744	0,74709	73,488	5,920	0,000	3	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (8): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول رقم والشكل رقم أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 43 فرد على محور مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء، جاءت حسب الترتيب التالي "تصميم إجراءات تساعد على اكتشاف الأخطاء" في **المرتبة الأولى** بمتوسط حسابي قدر بـ 3,8837، أما **المرتبة الثانية** تقاسمتها عبارة "فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الداخلية عند تقييم مخاطر التدقيق" وعبارة "الالتزام في أخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,8605 ، تليها في **المرتبة الثالثة** عبارة " التخطيط بشكل جيد لعملية التدقيق وفق معايير التدقيق " بمتوسط حسابي بلغ 3,7442 وفي الأخير **المرتبة الرابعة** فقد عادت للعبارة" الحصول على أدلة إثبات كافية والتي تؤكد عدم وجود أخطاء " بمتوسط قدر بـ 3,6744، واغلب العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق "كما أن اغلب قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن محافظي الحسابات ملتزمين ببذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.

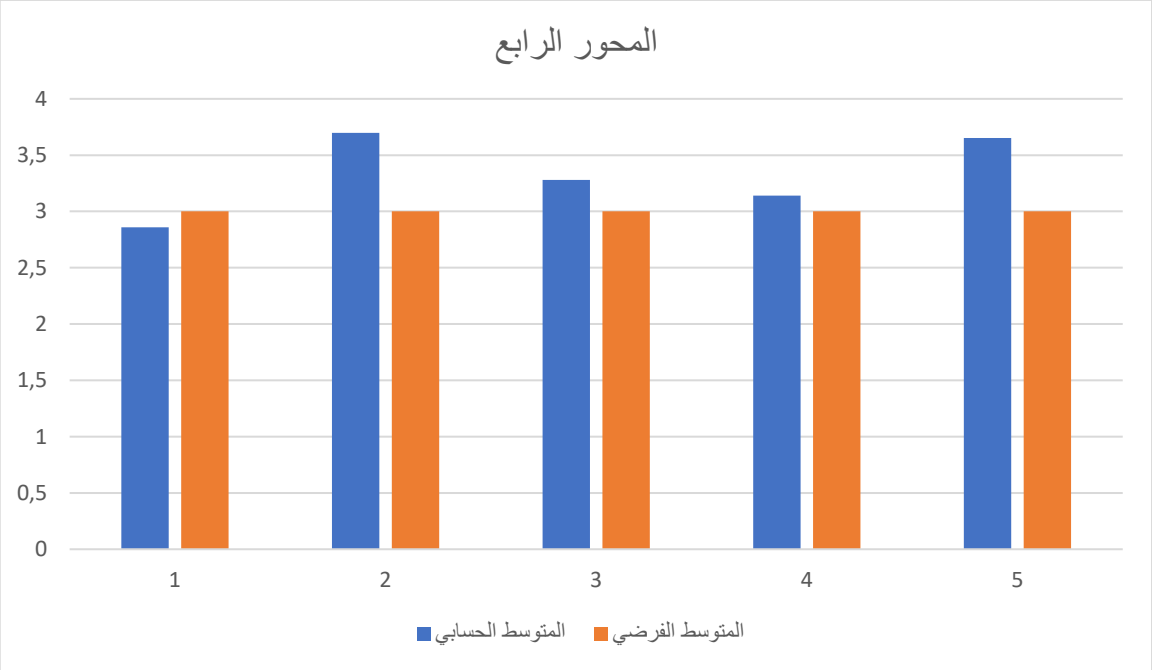
4.تحليل عبارات المحور الرابع: مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة

الجدول رقم (13): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (t)	مستوى الدلالة	الرتبة	اتجاه العينة	المستوى
1	التشاور مع إدارة الشركة قبل كتابة التقرير.	2,8605	1,18686	57,21	-0,771	0,445	5	محايد	عالية
2	إبلاغ الإدارة عند وجود أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية.	3,6977	,98886	73,954	4,626	0,000	1	موافق	عالية
3	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف أن الإحتيال أو الخطأ يساهم في تحريف في القوائم المالية.	3,2791	1,14071	65,582	1,604	0,116	3	محايد	عالية
4	إبداء رأي متحفظ أو امتناع عن إبداء رأيه في حالة عرقلة أو منع المدققين الحصول على أدلة إثبات.	3,1395	1,08192	62,79	0,846	0,403	4	محايد	عالية
5	إعادة النظر في تأثير الخطأ أو الغش على تقريره النهائي إذا كان حدث بموجب الظروف ليست من جانب المؤسسة.	3,6512	,78327	73,024	5,451	0,000	2	موافق	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (9): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم (t) لعبارات محور مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال الجدول رقم والشكل رقم أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 43 فرد على محور مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "إبلاغ الإدارة عند وجود أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية" في **المرتبة الأولى** بمتوسط حسابي قدر بـ 3,6977، تليها في **المرتبة الثانية** عبارة " إعادة النظر في تأثير الخطأ أو الغش على تقريره النهائي إذا كان حدث بموجب الظروف ليست من جانب المؤسسة" بمتوسط حسابي قدر بـ 3,6512، أما **المرتبة الثالثة** فقد عادة لعبارة "إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف أن الإحتيال أو الخطأ يساهم في تحريف في القوائم المالية" بمتوسط حسابي بلغ 3,2791، في حين عادة **المرتبة الرابعة** لعبارة "إبداء رأي متحفظ أو امتناع عن إبداء رأيه في حالة عرقلة أو منع المدققين الحصول على أدلة إثبات" بمتوسط حسابي بلغ 3,1395، وفي الأخير **المرتبة الخامسة** فقد عادت لعبارة "التشاور مع إدارة الشركة قبل كتابة التقرير" بمتوسط قدر بـ 2,8605، واغلب العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "محايد" كما أن اغلب قيم اختبار الدلالة الإحصائية (T-test) جاءت دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن محافظي الحسابات متحفظين في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة.

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0: محافظ الحسابات غير ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة.

H_1 : محافظ الحسابات ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة.

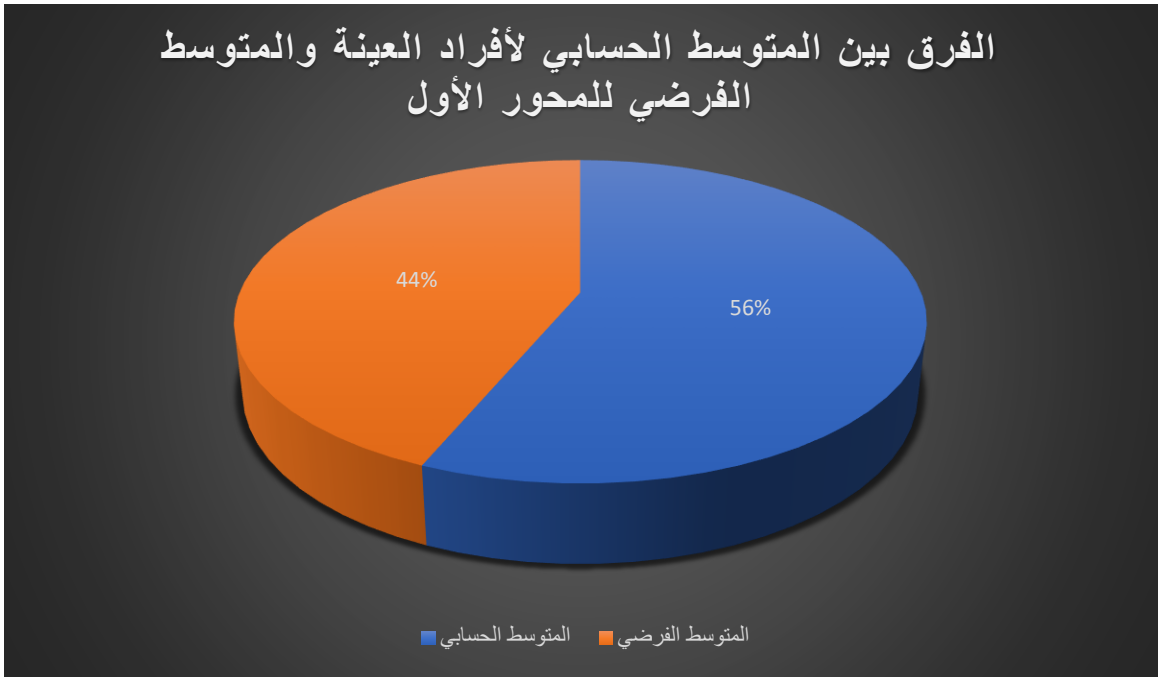
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري للأفراد	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 3			
					T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة	43	3,8698	0,62470	0,86977	9,130	42	0,000	دالة عند 0,05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (10): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم (14) والشكل رقم (10) أعلاه، وبناء على المتوسط الحسابي للمحور الأول الذي بلغ 3,8698 نلاحظ أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 3 ، وهذا ما أكدته قيمة " t " بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 9,130 ، وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" "محافظ الحسابات ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

الفرضية الثانية: أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0: عدم تأثير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

H_1 : تأثير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

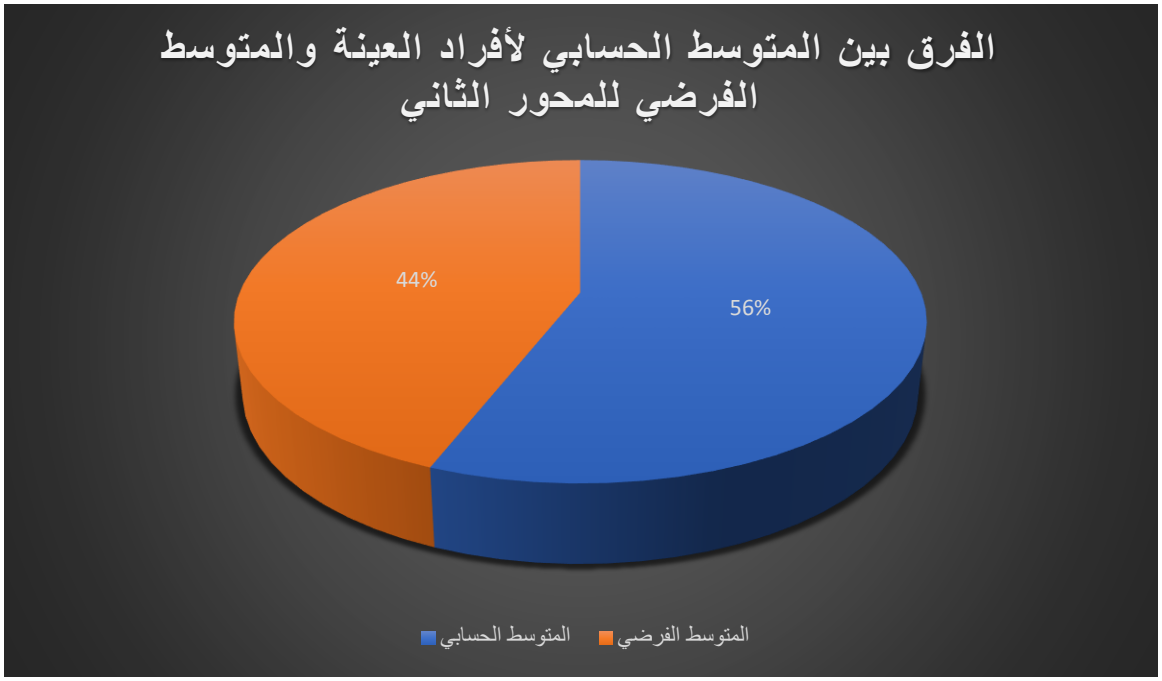
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري للأفراد	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 3			
					T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية	43	3,8140	0,49260	0,81395	10,835	42	0,000	دالة عند 0,05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (11): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم والشكل رقم أعلاه، وبناء على المتوسط الحسابي للمحور الثاني الذي بلغ 3,8140 نلاحظ أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 3، وهذا ما أكدته قيمة " t" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 10,835 ، وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" " تأثير محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

الفرضية الثالثة: مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0: عدم التزام محافظ الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.

H_1 : بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.

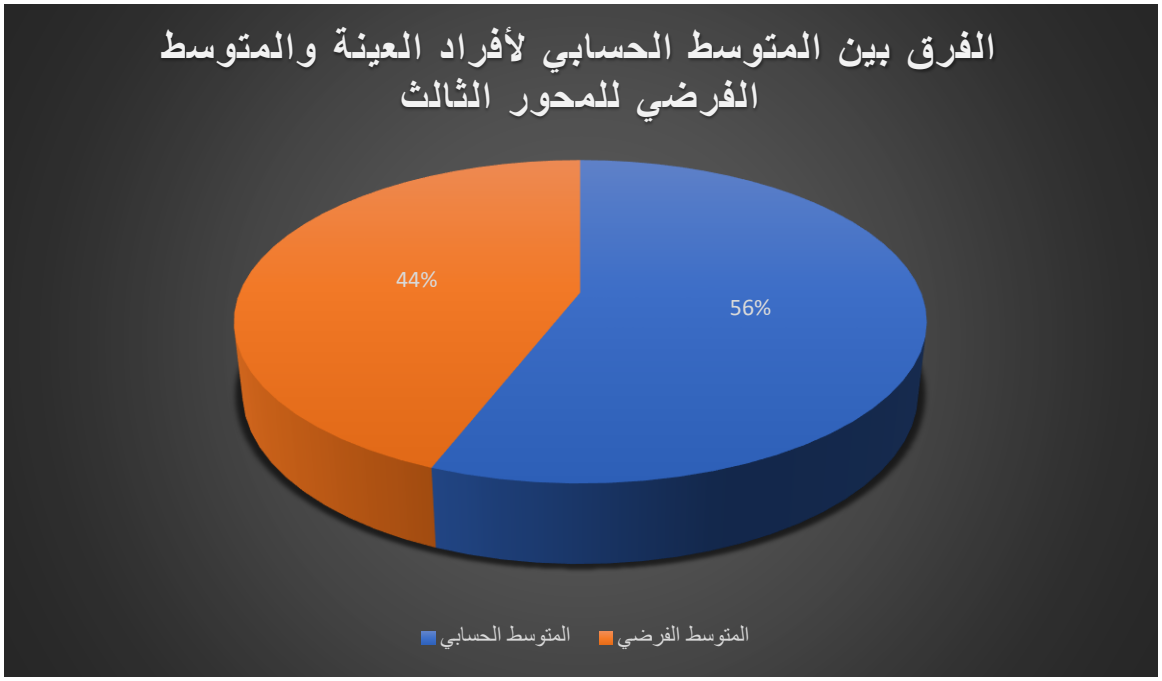
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري للأفراد	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 3			
					T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء.	43	3,8047	0,56651	0,80465	9,314	42	0,000	دالة عند 0,05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (12): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم والشكل رقم أعلاه، وبناء على المتوسط الحسابي للمحور الثالث الذي بلغ 3,8047 نلاحظ أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 3، وهذا ما أكدته قيمة " t" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 9,314، وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" " بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

الفرضية الرابعة: مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

لإجراء اختبار (T-Test) عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0: عدم مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

H_1 : مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة.

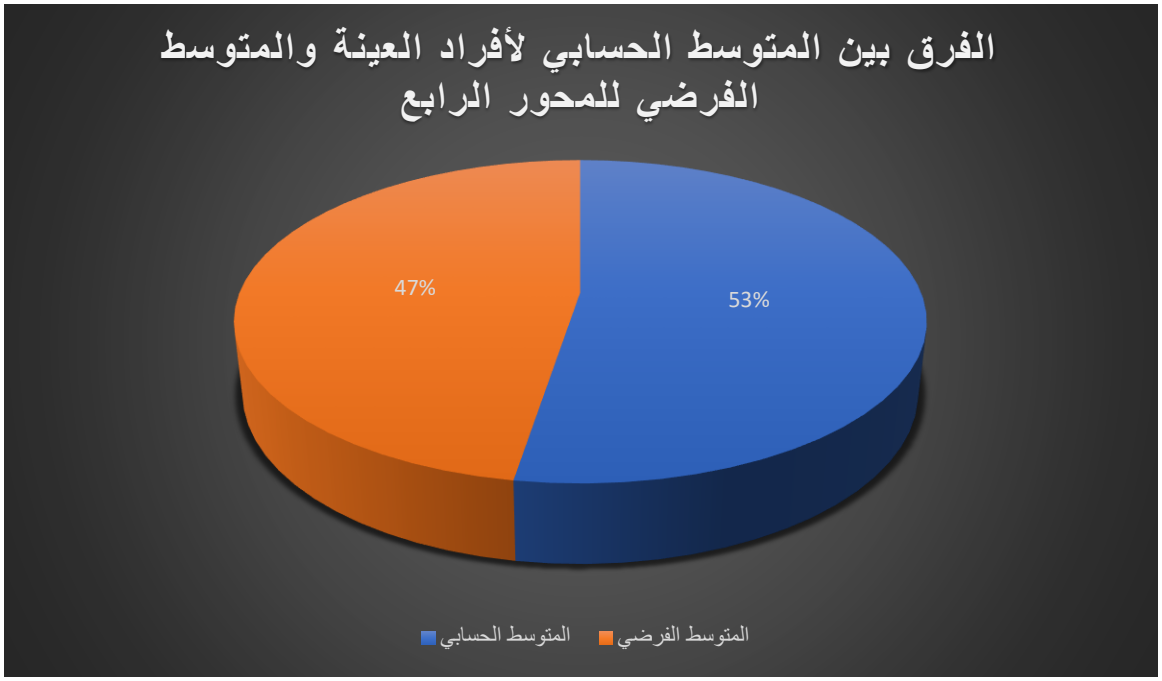
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري للأفراد	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 3			
					T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مدى مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة	43	3,3256	0,64442	0,32558	3,313	42	0,002	دالة عند 0,05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

الشكل رقم (13): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (SPSS V22).

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم والشكل رقم أعلاه، وبناء على المتوسط الحسابي للمحور الأول الذي بلغ 3,3256 نلاحظ أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 3، وهذا ما أكدته قيمة " t" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 3,313، وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H1" " مراعاة محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95 % مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل

من خلال هذه الدراسة المطبقة على أراء عينة من المهنيين والأكاديميين على المستوى الوطني والتي كانت في شكل استبيانات الكترونية، تم تحويل هذه الأراء لمتغيرات إحصائية وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS V22) حيث أفرزت النتائج إلى أن محافظ الحسابات ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة وكذلك أثره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع بذله العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء، مراعاته محافظي الحسابات في تقاريرهم للأخطاء المكتشفة وهذا تأكيد على ما تم تناوله في الجانب النظري.

خـــــــاتمة

خـــاتمة

تناول موضوع بحثنا هذا دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري والنظري للتدقيق ومحافظ الحسابات كما تم التطرق في الدراسة إلى أهمية مهنة محافظ الحسابات نظرا للحاجة الماسة إليها التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة بالإضافة إلى عرض الأخطار التي تحيط به من نواحي عدة.

وهو ما دفع الهيئات الجزائرية إلى سن وإصدار قوانين وأحكام وشروط مجسدة من خلال ذلك تنظيم ممارسة المهنة، وكذلك تأسيس هيئة مستقلة مكلفة بإصدار معايير تدقيق تتماشى مع المعايير الدولية باعتبارها مرجع يسترشد به المراجع الخارجي في إعداد تقريره النهائي لتفادي الوقوع في الأخطاء.

وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث التي تتمحور في "ما الدور الذي يمكن أن يلعبه تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات بالجزائر؟"، ومن خلال دراستنا للجانب النظري والدراسة الميدانية حاولنا الوقوف على أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات، وذلك باقتباس أراء عينة البحث عن طريق مجموعة الاستبيانات المسترجعة منهم، وقد توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1.نتائج الدراسة

- التدقيق عملية أساسية ومنظمة (مرتبة) يقوم بها شخص مستقل وكفؤ من خلال التزامه بالمبادئ العامة للتدقيق وكذلك احترامه للمعايير الدولية والمحلية المسطرة لعملية التدقيق؛
- ومن هذا فإن الفرضية المتعلقة بـ: التدقيق عملية أساسية وضرورية ولها مبادئ ومعايير محققة؛
- محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع من خلال المراقبة لنظام الرقابة الداخلية والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بشأن المؤسسة والمصادقة عليها وتتم من طرف خارجي، حيث يكون مستقلا ومحايدا عن إدارة المؤسسة؛
- ومن هذا فإن الفرضية الثانية محقق؛
- مهنة محافظة الحسابات لها مخاطر متعلقة بالفحص والتصديق على الوثائق المحاسبية وكذلك بالتقرير الذي يعده في النهاية محافظ الحسابات والإجراءات التي تعقب هذا التصرف؛
- ومن هذا فإن الفرضية الثالثة محققة؛
- محافظ الحسابات ملتزم بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة؛
- عمل محافظ الحسابات يمتاز بالدقة والحذر منذ البداية لقبول المهمة إلى غاية نهايتها؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من عدم وقوعه في إحدى حالات التنافي أو الموانع؛

- بذله العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء؛
- من خلال بحثنا توصلنا إلى أن محافظ الحسابات يلعب دورا مهما في تعزيز مصداقية القوائم المالية لكونه مستقل عن الجهة المصدرة لهذه القوائم؛
- عملية اكتشاف المخاطر أي الأخطاء والغش عند مباشرة عملية التدقيق تمثل عنصرا أساسيا للوصول إلى قوائم مالية صحيحة؛
- اعتبار القوائم المالية مصدر للمعلومات وكذلك في عملية اتخاذ القرار، بحيث تكون مصداقيتها تعكس على صحة القرار المتخذ.

2.الاقتراحات والتوصيات

من خلال قيامنا بالبحث وجدنا بعض النقائص أو السلبيات؛ فاقترحنا تهديلها والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:

- تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة؛
- ضرورة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التشديد على الممارسات غير الشرعية للمهن؛
- توسيع نطاق ومسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش؛
- العمل على عقد الندوات والاجتماعات والمؤتمرات للتنسيق بين المهنة والمؤسسة؛
- منح استقلالية أكبر للمجلس الوطني للمحاسبة ودعم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من خلال ترقية نشاطاتها؛
- إصدار معايير تدقيق تلائم بيئة عمل محافظ الحسابات داخل المؤسسات.

3.آفاق الدراسة:

من خلال تناولنا لموضوع أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات؛ ارتأينا أن نضع مواضيع بحوث مستقبلا والتي يمكن طرحها على الشكل التالي:

- متطلبات محافظ الحسابات كأداة لمحاربة المحاسبة الابتكارية في الجزائر؛
- دور الحوكمة المؤسسية في تطوير مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر

القرآن الكريم

سورة يوسف الآيات: 46، 47، 48.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1.أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان (الأردن) 2000.

2.أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، طبعة 2، دار الصفاء عمان (الأردن)، 2015

3.أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، سلسلة الكتب العلمية، الكتاب الأول دار صفاء للنشر والتوزيع، (الأردن)، 2009.

4.حسين عبيد، شحاتة السيد شحاتة، " **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**"، الدار الجامعية الإسكندرية (مصر)، 2007.

5.حسين يوسف القاضي، **أصول المراجعة**، الجزء 1، منشورات جامعة دمشق (سوريا) 2013-2014.

6.خالد أمين. ع، "**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**"، مطبعة الاتحاد، عمان (الأردن) 1980.

7.خالد راغب الخطيب، عليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن)، 1998.

8.خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، طبعة 1، دائر وائل، بدون بلد 2000.

9.رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، طبعة الأولى دار وائل للنشر التوزيع، عمان (الأردن)، 2015.

10.زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات**، مطبعة سخري، (الجزائر) 2009.

11.سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، (الأردن) 2009.

12.صالح حميداتو، **المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية**، دار التعليم الجامعي الإسكندرية (مصر) 2019.

13.الصبان م.س والفيومي م، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**؛ الدار الجامعية بيروت (لبنان)، 1990.

14.صديقي مسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، (الجزائر)، 2010.

15.عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، (الجزائر)، 2008.

16.عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشؤيفة علي حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية الإسكندرية (مصر)، 2004.

17.عبد الله هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية (مصر)، 2000.

18.عوف محمود الكفراوي، **سياسة الإنفاق العام في الإسلام**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، 1984.

19.غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، طبعة 2، دار الميسرة، عمان (الأردن) 2009.

20.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (الأردن)، 2006.

21.محمد محمد الفيومي وعوض لبيب، تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، بالإسكندرية (مصر)، 1998.

22.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية (الجزائر)، 2003.

23.محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، (مصر) 2007.

24.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، (الجزائر)، 2003.

25.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، (الجزائر)، 2005.

26.منصور حامد وآخرون، **الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، مقررات الفرقة الثالثة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة (مصر)، 2019.

27.ناصر صالح محمد، **نحو إطار نظري عام للمراجعة على معاييرها**، منشورات أكاديمية الدراسات العليا بدون دار نشر، طرابلس (ليبيا)، 2004.

28.هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، طبعة 3، دار وائل، عمان (الأردن) 2006.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

1.إبراهيم رياح إبراهيم المدهون، **دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة فيي قطاع غزة (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين) 2011.

2.بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، (الجزائر)، 2016-2017.

3.حاج مختار محمد خير الدين، إسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار (الجزائر) 2018 – 2019.

4.رغدة إبراهيم المدهون، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)**، مذكرة ماجيستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة (فلسطين)، 2014.

5.زيادي سامي، **أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، (الجزائر)، 2013/2012.

6.عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، (الجزائر)، 2010.

7.علي عمر أحمد السويسي، **معايير مراجعة الحسابات: اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة (الجزائر)، 2011.

8.عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة استبيانيه** مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي (الجزائر) 2017/2016.

9.مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي** أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة (الجزائر)، 2011.

ثالثا: المقالات العلمية

1.الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، المجلد 2012، العدد 5، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة الوادي (الجزائر)، 2012.

2.سفاحلو رشيد، **مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر**، المجلد 1، العدد 16، مجلة الاقتصاد الجديد جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة (الجزائر)، (30 يونيو/حزيران 2017).

3.سليمة بن نعمة، أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91_08 والقانون 10_01)**، المجلد 3، العدد 2، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي تندوف أكتوبر 2017

4.شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** المجلد 2012، العدد 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 (الجزائر)، 2012.

5.طيطوس فتحي، **محافظ الحسابات في الجزائر**، المجلد 2013، العدد 9، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، جوان 2013.

6.عيجولي خالد وعيجولي عبدالله، **المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية**، المجلد 5،العدد 2، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة (أكتوبر 2021).

7.قادري عبد القادر، **مهنة محافظ الحسابات في ضوء الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، المجلد 04 العدد رقم 03، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم (الجزائر)، سبتمبر 2020.

8.مروة مويسي، **دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الاقتصادية**، المجلد 50، العدد1، حوليات جامعة بشار (الجزائر).

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

1. بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية** الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس (الجزائر)، يوم 07 أفريل2018.

2. زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية** الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة احمد بوقرة بومرداس (الجزائر)، يوم 11 و12 أفريل2018.

خامسا: القوانين والمراسيم

1. أمر رقم 10-02 ممضي في 26 غشت 2010، مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

2. الأمر رقم 69-107 ممضي في 31 ديسمبر 1969، الجريدة الرسمية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969.

3. امر رقم 75-59 ممضي في 26 سبتمبر 1975، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، عدد 101 مؤرخة في 19 ديسمبر 1975.

4. أمر رقم 95-20 ممضي في 17 يوليو 1995، الجريدة الرسمية عدد 39 مؤرخة في 23 يوليو 1995.

5. الجريدة الرسمية، العدد 10 المؤرخ في، 14 ربيع الثاني 1400 الموافق لـ 01 مارس 1980.

6. قانون رقم 90-32 ممضي في 04 ديسمبر 1990، مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، عدد 53، مؤرخة في 05 ديسمبر 1990

7. قانون رقم 07-11 ممضي في 25 نوفمبر 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

8. قانون رقم 10-01 ممضي في 29 يونيو 2010، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 42 مؤرخة في 11 يوليو 2010.

9. قانون رقم 10-08 ممضي في 27 أكتوبر 2010، الجريدة الرسمية، عدد 66، مؤرخة في 03 نوفمبر 2010.

10. قانون رقم 88-01 ممضي في 12 يناير 1988، رئاسة الجمهورية، الجريدة الرسمية، عدد 2 مؤرخة في 13 يناير 1988.

11. قانون رقم 91-08 ممضي في 27 أبريل 1991، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 20 مؤرخة في 01 مايو 1991.

12. قرار ممضي في 07 نوفمبر 1994، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 14، مؤرخة في 12 مارس 1995.

13. قرار ممضي في 28 مارس 1998، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 30، المؤرخة في 13 مايو 1998.

14. المرسوم التنفيذي رقم 173/70 ممضي في 16 نوفمبر 1970، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970.

15. المرسوم التنفيذي رقم 92-20 ممضي في 13 جانفي 1992، الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية عدد 3، المؤرخة في 15 يناير 1992.

16. المرسوم التنفيذي رقم 97-458، ممضي في 01 ديسمبر 1997، وزارة المالية الجريدة الرسمية عدد 80، المؤرخة في 07 ديسمبر 1997.

17. مرسوم تشريعي رقم 93-08 ممضي في 25 أفريل 1993، وزارة التجارة، الجريدة الرسمية، عدد 27، مؤرخة في 27 أفريل 1993.

18. مرسوم تنفيذي رقم 07-210 ممضي في 04 يوليو 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 44 مؤرخة في 08 يوليو 2007.

19. مرسوم تنفيذي رقم 07-364 ممضي في 28 نوفمبر 2007، وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 75، مؤرخة في 02 ديسمبر 2007.

20. مرسوم تنفيذي رقم 11-22 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 30، مؤرخة في 01 يونيو 2011.

21. مرسوم تنفيذي رقم 11-24 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

22. مرسوم تنفيذي رقم 11-25 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

23. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

24. مرسوم تنفيذي رقم 11-32 ممضي في 27 يناير 2011، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.

25. مرسوم تنفيذي رقم 12-288 ممضي في 21 يوليو 2012، الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 25 يوليو 2012.

26. مرسوم تنفيذي رقم 95-54 ممضي في 15 فبراير 1995، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد 15، مؤرخة في 19 مارس 1995.

27. مرسوم تنفيذي رقم 96-431 ممضي في 30 نوفمبر 1996، وزارة المالية، الجريدة الرسمية عدد 74، مؤرخة في 01 ديسمبر 1996.

28. مرسوم رقم 70-173 ممضي في 16 نوفمبر 1970، وزارة الداخلية، الجريدة الرسمية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970.

29. أمر رقم 71/ 82 ممضي في 29 ديسمبر 1971، الوزارة الأولى، الجريدة الرسمية، عدد 107 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

30. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

31. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.

32. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس2017.

33. مقرر ممضي في 24 مارس 1999، وزارة المالية، الجريدة الرسمية، عدد ،32 مؤرخة في 02 مايو 1999.

سادسا: المراجع بالغة الأجنبية

1.Bénoit pigé, **Audit et control interne**,2eme édit, Ems management et société, France, 2004.

2.IFAC, ISA N 200, I bid, p : 45.

3.J.C Bécour, H. Bouquin, **Audit Opérationnel**, 2eme édit, Economica, Paris, 1996, p12.

4.J.S Arpan and L.H Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprise**, WGL1981.

5.LIONNEL.C ET GERARD.V: **Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques**,4eme édition, Dalloz, paris (France) 1992.

6.Michel Ibrahim, Fadi Farhat, **Dictionnary of Business and Finance**, Dar ALKOTOB Lebanon, 2007.

7.N-E Saadi et A. Mazouz, **La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie**, édition SNC 1993, P : 27.

8.Pierre Feuillet, **Pratique du Commissariat aux Comptes**, 3eme édition Sirey, Paris (**France**) 2015.

9.Raffegeau, j. et al. **Audit et contrôle des comptes**, édition Collective Public Union, 1998.

10.**Rapport financier sur les bilans des 3 unités SNNGA** (siège, dépôt cote rouge, unité517.

11.**Rapports sur les systèmes et procédures de contrôle interne**, ONACO, SNC, 1980.

سابعا: المواقع الإلكترونية

1.حضارة الإنكا، **موقع ويكيبيديا**

https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A5%D9%86%D9%83%D8%A7

تم الاطلاع عليه يوم 2022/05/06 على الساعة 16.30.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة الأساتذة المحكمين

الأستاذ	التخصص	الجامعة
حيرش عبد القادر	مالية ومحاسبة	جامعة تيارت
حسين يحي	محاسبة	جامعة تيارت
العيد خيراني	محاسبة وجباية	جامعة الأغواط
عادل هبال	مالية ومحاسبة	جامعة الجلفة

الملحق رقم (01): استبيان الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم :علوم التسيير

التخصص :محاسبة وجباية معمقة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

للطالبين: –بلخادم مصطفى

–بغداد بن عودة

أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات –دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر–

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان :أهمية تحليل الخطر في مهنة محافظ الحسابات – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر–، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال

تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين بالميدان والمتعلق بمهنة المحاسبة.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الاهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة ونحيطكم علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال *(X)* .ملاحظة :يرجى التكرم بوضع علامة

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والاحترام.

أولا: معلومات شخصية حول عينة الدراسة.

1.الاسم (اختياري): .....

2. الجنس: **ذكر** ☐ **أنثى** ☐

3. العمر: **أقل من 35 سنة** **35-50** **أكبر من 50**

4. المؤهل العلمي: **ليسانس** ☐ **دراسات عليا في المالية والمحاسبة** ☐

دراسات ما بعد التدرج ☐

5. المؤهل المهني: **أستاذ جامعي** ☐ **محافظ حسابات** ☐ **خبير محاسبي** ☐

6. الخبرة: **أقل من 10 سنوات** ☐ **من 10-20سنة** ☐ **أكثر من 20سنة** ☐

المحور الأول: مدى التزام محافظ الحسابات بمعايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يهدف محافظ الحسابات إلى التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية.					
02	محافظ الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.					

03	محافظ الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.					
04	في حالة تقصير محافظ الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.					
05	يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بإتباع مجموعة من الخطوات (برنامج العمل) .					

المحور الثاني: أثر محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يراجع محافظ الحسابات جل السجلات القانونية ومدى تحيينها.					
02	يتابع محافظ الحسابات عمليات الجرد في المؤسسة بين الفعلي والمعنوي ومقاربته.					
03	يتابع محافظ الحسابات أرصدة حسابات النقديات ومراجعة ترصديها.					
04	يتابع محافظ الحسابات تسيير نظام الداخلي للأجور والأنظمة المستعملة.					
05	كل المقومات السابقة الذكر تساهم في تقوية نظام الرقابة وتسيير المؤسسة.					

المحور الثالث: مدى بذل محافظي الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء

الرقم	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الالتزام في أخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير.					
02	فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الداخلية عند تقييم مخاطر التدقيق.					
03	التخطيط بشكل جيد لعملية التدقيق وفق معايير التدقيق.					
04	تصميم إجراءات تساعد على اكتشاف الأخطاء.					
05	الحصول على أدلة إثبات كافية والتي تؤكد عدم وجود أخطاء.					

الملحق رقم (02): مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V22

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	30	69,8	69,8	69,8
	أنثى	13	30,2	30,2	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 35 سنة	25	58,1	58,1	58,1
	من 35 إلى 50 سنة	16	37,2	37,2	95,3
	أكثر من 50 سنة	2	4,7	4,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	16	37,2	37,2	37,2
	دراسات عليا في المالية والمحاسبة	12	27,9	27,9	65,1
	دراسات ما بعد التدرج	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المؤهل_المهني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	18	41,9	41,9	41,9
	محافظ حسابات	10	23,3	23,3	65,1
	خبير محاسبي	15	34,9	34,9	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 10 سنوات	36	83,7	83,7	83,7
	من 10 إلى 20 سنة	5	11,6	11,6	95,3
	أكثر من 20 سنة	2	4,7	4,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % — Inférieur
يهدف محافظ الحسابات إلى التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية.	11,095	42	,000	1,06977	,8752
محافظ الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون 10-01المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	4,282	42	,000	,65116	,3443
محافظ الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	5,257	42	,000	,74419	,4585
في حالة تقصير محافظ الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.	6,350	42	,000	,86047	,5870
يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بإتباع مجموعة من الخطوات (برنامج العمل).	8,372	42	,000	1,02326	,7766

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
يهدف محافظ الحسابات إلى التأكد من صحة المركز المالي للمؤسسة وعدالة قوائمها المالية.	43	4,0698	,63228	,09642
محافظ الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون 10-01المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	43	3,6512	,99723	,15208
محافظ الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	43	3,7442	,92821	,14155
في حالة تقصير محافظ الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.	43	3,8605	,88859	,13551
يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بإتباع مجموعة من الخطوات (برنامج العمل).	43	4,0233	,80144	,12222

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
متوسط_المحور_الأول	43	3,8698	,62470	,09527
متوسط_المحور_الثاني	43	3,8140	,49260	,07512
متوسط_المحور_الثالث	43	3,8047	,56651	,08639
متوسط_المحور_الرابع	43	3,3256	,64442	,09827

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,778	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,644	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,789	5