



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير محافظ الحسابات *دراسة ميدانية*

تحت إشراف الأستاذ :

- بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطالبات:

❖ علاوة أماني

❖ ريغي سارة

❖ عبيدي عبد الستار

لجنة مناقشة

المقيم الأول

أستاذ محاضر صنف أ

د. ديدة كمال

المقيم الثاني

أستاذ محاضر صنف أ

د. فاتح سردوك

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر صنف ب

د. بالقاسم بن خليفة

السنة الجامعية: 2020-2021



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

دور معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير محافظ الحسابات *دراسة ميدانية*

تحت إشراف الأستاذ :

- بالقاسم بن خليفة

من إعداد الطالبات:

❖ علاوة أماني

❖ ريغي سارة

❖ عبيدي عبد الستار

لجنة مناقشة

المقيم الأول

أستاذ محاضر صنف أ

د. ديدة كمال

المقيم الثاني

أستاذ محاضر صنف أ

د. فاتح سردوك

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر صنف ب

د. بالقاسم بن خليفة

السنة الجامعية: 2020-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَمِنْ آيَاتِهِ أَنْ يُمْطِرَ عَلَىٰ مَن يَشَاءُ مِنْهُ سَلْطَنًا فَلَا يَسْمَعُ فِيهِ شَيْءٌ مِّنْ دُونِهَا وَلَهُ الْفَتْحُ وَالكَرْهُ وَلَهُ الْخَزَائِنُ الْغُيُوبُ

إلى

أهدي ثمرة جهدي

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستثير؛ فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم
العالي (والدي الحبيب)، أطال الله في عمرة.

إلى من وضعني على طريق الحياة، وجعلني رابط الجأش، وساعتي حتى كبرت (أمي
الغالية)، أطال الله في عمرها.

إلى من عاشت عيولهم ذكريات طفولتي وشبابي إخوتي وأخواتي.

إلى كل أحبتي قريبهم وبعيدهم

إلى كل من ضاقت السطور من ذكرهم فوسعهم قلبي صديقاتي: رقية، خولة، مدتخت،

شهنار، فاطمة، سلمى، نور، ريان، إزدهار، خنار، أميمة، مروة، غنية، سارة مرحمة الله
عليها

إلى خطيبي "سهيّب عبد الإله"

إلى من دفعوا بي نحو طريق النجاح، وكان بينهم مؤالي وغمرني بكل الحب والحنان

خالتي العزيزة (بجاة بوساحة) وجميع أولادها: محمد وعد، بيان وثوية.

إلى كل عماتي وخالاتي وأخوالي وأعمامي.

علاوه أمانني

إلى أمتي

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا، أما بعد:

من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدي ثمة جهد هذا العمل المتواضع إلى :

والدتي الحبيبة أطل الله في عمها . أعز ما أملك في الدنيا، إلى من رحمتي

بدعواتها وبدكاتها،

إلى شمس القلب الرحيم، والوجه المنير، إلى من كان خير مرشد لي نحو العلم

والمعرفة، إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، أبي العزيز أطل الله في عمه

وأدامه الله سنداً لي.

إلى أحبتي إخواني وأخوتي الأعزاء حفظهم الله إلى كل الأقارب والأصدقاء ورفقاء.

الدراسة.

عبيد السنا

إهداء

أكتب بأنامل ملئها الحنين والمحبة

إلى من كانوا خير سند لي من سقوني من ينبوع الحب من كبرت بين راحتيهم من ذكرهم
القرآن الكريم قبل أي كان أعطوني بلا مقابل دفعة للحياة هم حياة هم حنان هم أمل هم
غطاء حين تقسو الحياة إلى أمي وأبي حفظهما الله ورعهما وأطال في عمرهما

وإلى أغلى ما في الحياة من يشاركي بعض اللحظات التي

لا تنسى في الحياة رفقات الدرب نادية وفوزية إخوتي

إلى من أضافوا للحياة الحياة وآيات ونيلة

وإلى ظهر الحياة أخواتي أحمد فاتح سفيان عمر مرشد

وإلى من دخلوا منزلنا وطوقوه بنور الحياة الجديدة زوجات

إخوتي نور الإيمان وسعيدة

وإلى من صادفناهم في الحياة وزادوها رونقا

فؤاد ورضوان وعبد المنعم وأيوب

وإلى كل من نسيهم قلبي المحب أرجو من الله لهم كل

النوفيق في الحياة العلمية والعملية

سُرَّةُ الْقُلُوبِ

قال الله تعالى "لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" ط

أولاً الحمد لله العظيم الحليم الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، ونسأله تعالى أن ينفع به،
مراجين منه عز وجل النوفيق والسداد في باقي مشوارنا البحثي.

من هذا المنبر نقدم بالشكر الجزيل المكلل بالاحترام والتقدير الى الأستاذ
المشرف "بن خليفة بلقاسم" على مجهوداته المبذولة وتوجيهاته القيمة التي أمدنا بها في
سبيل إخراج هذا العمل، وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل .
كما نقدم بخزير الشكر للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لنكمهم بقبول مناقشة
هذه الرسالة وإثرائها وتقييمها.

كما لا ننسى أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الدكتور سامي محمد الدينوري
على كل التوجيهات والمساعدات التي قدمها لنا .

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات في الجزائر، حيث احتوت هذه الدراسة على الإطار النظري الذي تم التطرق فيه الجودة التدقيق، والتقرير، ومعايير التدقيق الجزائرية، وذلك بالاعتماد المنهج الوصفي التحليلي و على مجموعة من الكتب، المذكرات، المراسيم والقوانين، مواقع إلكترونية، وكما اعتمدنا أيضا في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية على الاستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة وغير مباشرة على أفراد عينة الدراسة محافضي الحسابات. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن جودة التقرير له العديد من العوامل المؤثرة فيه، وأن الاعتماد على معايير التدقيق أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة التقرير .

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، التدقيق الخارجي، جودة تقرير محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية.

Abstract:

The objective of this research is to highlight the role played by RTÉ in improving the quality of the report of the Governor of Accounts in Algeria, So this study contained the theoretical framework in which quality checking was addressed. And the report, I've seen it. This is based on the descriptive analytical approach and a collection of books. Diary, Reporter, Power, Electronic Sites As we have also relied on the results of the study, it is based on the requirement that it be distributed directly and indirectly to the members of the study.

One of the most important findings is that the quality of the report is one of the factors affecting it. Reliance on scrutiny during the process would have a positive and direct impact on improving the quality of the report.

Key words: Bookkeeper, external scanning, wallet report quality, background check.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
VII	شكر وعرفان
VIII	ملخص:
IX	فهرس المحتويات
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة المختصرات والرموز
أ-هـ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر	
8	المبحث الأول: مدخل حول التدقيق
8	المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق
11	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق
14	المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق
18	المطلب الرابع: أنواع التدقيق
25	المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات
25	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحافظ الحسابات في الجزائر
30	المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات
31	المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
34	المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
37	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: قراءة في معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات	
40	المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية.
40	المطلب الأول: الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية
41	المطلب الثاني: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية
42	المطلب الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائرية.
43	المبحث الثاني: عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية

43	المطلب الأول: الإصدار الأول وفقا للقرار 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
45	المطلب الثاني: الإصدار الثاني وفقا للقرار 150 المؤرخ في 11 أوت 2016.
47	المطلب الثالث: الإصدار الثالث وفقا للقرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.
50	المطلب الرابع: الإصدار الرابع وفقا للقرار 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
52	المبحث الثالث: ماهية تقرير محافظ الحسابات
52	المطلب الأول: تعريف تقرير محافظ الحسابات
53	المطلب الثاني: محتوى تقرير محافظ الحسابات
57	المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بتقرير المراجعة الخارجية
57	المطلب الرابع: أنواع التقارير المراجعة الخارجية
64	المبحث الرابع: دور معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقارير محافظ الحسابات
64	المطلب الأول: مساهمة المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار 505 "التأكيدات الخارجية".
65	المطلب الثاني: مساهمة المعيار 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (أحداث اللاحقة)"
65	المطلب الثالث: مساهمة المعيار 580 "التصريحات الكتابية" والمعيار 501 "العناصر المقنعة_اعتبارات خاصة"
66	المطلب الرابع: مساهمة المعيار 520 "الإجراءات التحليلية" والمعيار 530 "السير في التدقيق"
66	المطلب الخامس: مساهمة معيار 540 "تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به" والمعيار 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"
67	المطلب السادس: مساهمة المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"
68	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
71	المبحث الأول: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
71	المطلب الأول: أدوات جمع البيانات
73	المطلب الثاني: الأساليب الاحصائية
74	المطلب الثالث: ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان
78	المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة
78	المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة
80	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمجاور الدراسة
91	خلاصة الفصل:
92	الخاتمة
95	قائمة المصادر والمراجع
99	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للمراجعة	9
(2-1)	التطور التاريخي لأهداف المراجعة	11
(3-1)	مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	20
(1-3)	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	72
(2-3)	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح	73
(3-3)	يوضح قيم (Cronbach's Alpha) لأداة الدراسة	74
(4-3)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول	75
(5-3)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني	76
(6-3)	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث	77
(7-3)	يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المهنة	78
(8-3)	يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	79
(9-3)	يبين توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	80
(10-3)	نتائج تحليل محور الأول	81
(11-3)	نتائج تحليل محور الثاني	82
(12-3)	نتائج تحليل محور الثالث	84
(13-3)	يبين نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة	85
(14-3)	يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية	86
(15-3)	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة	88
(16-3)	يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الثالثة	89

قائمة الأشكال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
(1-2)	نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق	55
(1-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	78
(2-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	79
(3-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية	80

قائمة الملاحق

الرقم	عناوين الملاحق	الصفحة
1	الإستبيان	100
2	نتائج اختبار ألفا كرونباخ	103
3	الاتساق الداخلي لمحاو الدراسة	104
4	توزيع عينة الدراسة	106
5	اتجاه إجابات عينة الدراسة	107
6	نتائج اختبار الفرضية الأولى	109
7	نتائج اختبار الفرضية الثانية	110
8	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	111

قائمة المختصرات والرموز

المختصر	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
IFAC	International federation of accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAPC	International federation of Accountants	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
CNC	Conseil National de Comptabilite	المجلس الوطني للمحاسبة
ISA	Intemational Standers Accounting	معايير التدقيق الدولية
NAA	Normes d'audit Algeriennes	معايير التدقيق الجزائرية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
SPSS	Staristical Package for Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
م. ج. ت	/////	المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة عامة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتعاملها مع جهات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة، أدى إلى فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، ومن أجل الوصول إلى أعلى درجات الثقة في القوائم المالية، و إلى الجودة في عملية التدقيق سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية IAPC، وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من الإرشادات والإجراءات الحديثة التي تتماشى مع الواقع الاقتصادي العالمي ممثلة في معايير التدقيق الدولية التي تسعى لتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي و التي من خلال تطبيقها يمكن الوصول الى الجودة في التدقيق وجودة مخرجات عملية التدقيق .

حيث سعت العديد من الدول في العالم إلى تبني هذه المعايير والعمل بها من أجل إعطاء التدقيق المحاسبي بعدا دوليا، والجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها بهذه المهنة بعد الاستقلال، حيث حاولت إعطاؤها إطارا قانونيا، وقامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة كان الهدف من ورائها هو تنظيم المهنة، ومنها قانون 10-01، وأيضا قامت بإصدار معايير تدقيق جزائرية الهدف منها هو تحسين واقع الممارسة المهنية ورفع مستوى أداء المهنيين، ما سيساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في القوائم المالية.

وحتى يكون لهذه المعلومات قيمة إخبارية ذات جودة، وجب على مكاتب المراجعة المعنية بعملية المراجعة أن تتبع معايير صحيحة في اختيار المراجع الكفاء والتخطيط لعملية المراجعة وكيفية جمع الأدلة لتقديمها في آخر مرحلة في شكل تقرير إفصاحي ذو قيمة إعلامية كافية، ولعل أهم أنواع التدقيق الشائعة ذات الأهمية البالغة في بيئة الأعمال التجارية الجزائرية هي المراجعة القانونية الشرعية والتي يعتمد فيها محافظ الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق التي أعدت حديثا لتوجيهه لأداء مهمته على الوجهة القانونية الصحيحة التي رسمها له القانون.

1- الاشكالية الرئيسية

نظرا لإدراك أهمية العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية وتقارير محافظ الحسابات، تشكل لدينا دافع لبناء هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية وتطبيقها في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات؟

2- الأسئلة الفرعية

- كيف نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات؟،

- هل يمكن تحسين جودة تقرير من خلال الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية؟؛

- هل توجد فروق في الالتزام والاستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية؟
- هل توجد صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية؟

3-الفرضيات

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة، بالإمكان الإنطلاق من الفرضيات التالية:

- حددت القوانين والتنظيمات الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في مختلف جوانبه المتعلقة بالمهنة؛
- لمعايير التدقيق الجزائرية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات؛
- لا توجد فروق في الالتزام والاستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية؛
- لا توجد صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.

4-أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية في التقرير الذي يعده من أجل تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وبالنظر الى حالة الجزائر فتساعد معايير التدقيق الجزائرية على تحديد الجودة المطلوبة من محافظي الحسابات في أداء مهامهم قبل إصدار تقرير من أجل تقليل التفاوتات بين تقارير المراجعين الآخرين.

5-أهداف الدراسة

- من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة هي:
- التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
- تسليط الضوء على معايير التدقيق الجزائرية ومدى علم المهنيين بها.
- التعرف على محتوى ومضمون تقرير محافظ الحسابات.
- معرفة أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير محافظ الحسابات.

6-مبررات اختيار الموضوع

يعود اختيارنا للموضوع لمجموعة من الاسباب الموضوعية واخرى ذاتية:

أ- الأسباب الموضوعية:

-الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر التي جاء بها القانون 10-01.

- إضافة إسهام معرفي جديد في مجال التدقيق.
- كون الدراسة من موضوعات الساعة المطروحة للنقاش والبحث.

ب- الأسباب الذاتية:

- الرغبة في دراسة الموضوع نظرا لارتباطه بتخصصنا.
- الرغبة في إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، وذلك لندرة البحوث والدراسات في مجال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- إدراكنا لأهمية معايير التدقيق الجزائرية ومالها من تأثير على تقارير محافضي الحسابات.

7- حدود الدراسة:

- أ- الحدود الزمانية: حددت الدراسة في الإطار الزمني الممتد منذ ظهور مهنة التدقيق الى سنة 2016 وهذا فيما يخص مهنة التدقيق، ومن سنة 2016 الى غاية صدور آخر معايير التدقيق الجزائرية.
- ب- الحدود المكانية: خصصة هذه الدراسة بالجزائر، وذلك لارتباط الموضوع بمعايير التدقيق الجزائرية، كان من الضروري علينا دراسة الموضوع في بيئة العمل الجزائرية، وذلك من خلال دراسة استبتيانية على مستوى بعض ولايات الوطن.

8- منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

- أ- منهجية البحث: للإجابة على إشكالية البحث قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على عدة مناهج من بينها المنهج التاريخي للوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي تخص محافظة الحسابات ومهنة التدقيق بالإضافة الى المنهج الوصفي في أجزاء البحث المتعلقة بعرض مفاهيم تمس الموضوع، والمنهج التحليلي في التعقيب على ما تم وصفه وتحليل نتائج البحث.
- حيث قمنا بإجراء دراسة ميدانية في مكاتب محافضي الحسابات باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات من المكاتب محل الدراسة.

- ب- الأدوات المستخدمة: إعتدنا على مجموعة من الكتب، ورسائل ماجستير، وأطروحات دكتوراه، مقالات ومداخلات لها علاقة بالموضوع وهذا فيما يتعلق بالجانب النظري، أما الجانب التطبيقي والذي تمثل في إستبيان تم توزيعه على عينة من ذوي الاختصاص للوصول الى صحة الفرضيات من عدمها.

9- الدراسات السابقة:

1- دراسة رشيدة خالدي، " دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر ، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط 2015 2016.

تهدف هذه الدراسة لمحاولة الباحثة معرفة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في التضيق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية الجزائرية، ومعرفة علاقة الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية بمعايير المراجعة الدولية، وعلى هذا الأساس تكمن مشكلة هذه الدراسة في التأخر في الإصدار الكامل لمعايير المراجعة المحلية في الجزائر، وغياب التحديد الواضح لملامح فجوة التوقعات في الجزائر، ومدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التقليل من هذه الفجوة، حيث إكتسبت هذه الدراسة أهميتها الحاجة المستخدمين القوائم المالية التوعية بتعلمهم أدري بمسؤوليات مراجعي الحسابات، وكذا بيان جهود المنظمات المهنية في السعي الزيادة الإهتمام بتلبية توقعات مستخدمي تلك القوائم.

3- دراسة بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة".

رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015. تتمثل إشكالية الدراسة في هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة؟ يهدف الباحث إلى دراسة واقع مهنة المراجعة الخارجية وفقا لما جاء به التشريع الجزائري، ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، والقيام بدراسة تطبيق هاته المعايير على مهنة المراجعة الخارجية، عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل مجموعة من المراجعين الجزائريين توصل الباحث إلى أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية، رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير، وتوصل كذلك للنقائص التالية في ما يخص التشريع الجزائري على أنه لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة، وتم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل والمضمون.

3- دراسة (بن غانم وليد 2015) بعنوان تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خصوصا بعد زيادة الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة بالجزائر، بتبنيها لميثاق الحكم الراشد، وسعيها لمحاربة الفساد داخل المؤسسات، وخصوصا في ظل مسعى الجزائر للانفتاح إلى الاقتصاد العالمي وسعيها لتنشيط سوقها المالي وتبنيها لمعايير المحاسبة الدولية وما لذلك من أثر على مبدأ الإفصاح والشفافية.

10- صعوبات البحث:

- ضيق فترة إنجاز البحث، وذلك بسبب الظروف التي يعيشها الوطن من تفشي فيروس كورونا.
- قلة الكتب والأبحاث حول معايير التدقيق الجزائرية نظرا لحدثة إصدارها.
- صعوبة توزيع الاستبيان، وعدم تجاوب بعض أفاض مجتمع الدراسة.

11- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم تقسيم بحثنا إلى ثلاثة فصول.

الفصل الأول يتناول الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر، تطرقنا في المبحث الأول فيه إلى مدخل حول التدقيق أما المبحث الثاني فكان بعنوان عموميات حول محافظ الحسابات، والفصل الثاني جاء تحت عنوان عرض معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على جودة تقرير محافظ الحسابات، قسم إلى ثلاث مباحث فالمبحث الأول كان بعنوان عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية والمبحث الثاني عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية والمبحث الثالث دور معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير محافظ الحسابات.

والفصل الثالث خصص للدراسة الميدانية عن طريق توزيع إستبيان على مجموعة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات للوصول إلى إجابة الإشكالية والأسئلة الفرعية، وقد تم تحليل هذا الإستبيان باستخدام برنامج SPSS 21، واحتوت الدراسة الميدانية مبحثين، المبحث الأول يشمل الطرق المتبعة في الدراسة الميدانية والمبحث الثاني قمنا بمعالجة بيانات الإستبيان وتحليل النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد:

من الضروري وجود التدقيق في المؤسسات الاقتصادية مهما اختلف نوع نشاط هذه مؤسسة، حيث أن التدقيق تعتبر من أحد المصادر الهامة التي تؤكد قدرة المؤسسات، بما أن هناك مراجعة فمن ضروري الرقابة على القوائم المالية والمعلومات المالية. وهذا ما يشمله هذا الفصل مندرج تحت مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مدخل حول التدقيق.

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مدخل حول التدقيق

إن تطور علم التدقيق الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن في عديد من مجالات وأكثرها تطورا في مجال العلاقات الاقتصادية، التي بصددتها يتم توسيع نطاق المبادلات التجارية، إلا أنه يعتبر وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانون والسلامة والصورة الوافية لها أي مدى تمثيلها للحقيقة القائمة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

المطلب الأول: نشأة وتعريف التدقيق

الفرع الأول: نشأة التدقيق:

نشأت مهنة المراجعة من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للأحداث وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تؤكد الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين من صحة الحسابات.¹ كانت المراجعة في العصور الوسطى تمارس عن طريق الاستماع، حيث كان المراجع يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، وبالتالي صحتها. كلمة المراجعة (audit) مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (audir) ومعناه يستمع (ecoute) وليست (entendre).²

ويمكننا أن نخلص أهم الفترات التاريخية التي مرت بها المراجعة في الجدول التالي:

¹ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية-دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 200، ص17

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديق، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص7.

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل ميلاد المسيح إلى 1700	الملك إمبراطور الكنيسة الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال الأموال
1700 م إلى 1850 م	الحكومة المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه حماية الأصول
1850 م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940 م إلى 1970 م	الحكومة البنوك المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية والتاريخية
1970 م إلى 1990 م	الحكومات هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية احترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990 م	الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر الطبعة الثانية 2005 ص 78.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

هناك عدة تعاريف للمراجعة صدرت عن مؤلفين ومنظمات مهنية نذكر منها ما يلي:

عرفها خالد أمين على أنها: {فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا انتقادي منتظما بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن

الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة³.

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها: {عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات متقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام}⁴.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي أنها: {طريقة منهجية تتم من طرف مهني باستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات لهدف إصدار حكم معلل ومستقل بإتباع معايير التنظيم وكذا تقرير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم}⁵.

وجاء في قاموس (robert) أن المراجعة: {هي إجراءات مراقبة المحاسبة وكذا مراقبة التسيير في المؤسسة ويمكن أن تمتد المراجعة إلى ابعاد 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 مراجعة إجراءات الإنتاج}⁶.

كما نجد أن كل من (bouquin) و (bécour) عرفا المراجعة أنها: {النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المرتبطة والفحص بقصد تقييم مدى الملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها}⁷.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها تتمحور حول النقاط التالية الفحص التحقيق التقرير كما يلي⁸:
_الفحص: يعني التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة للمشروع.

_التحقيق: يعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع بفترة مالية معينة.
_التقرير: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجة وهو ختام عملية التدقيق من خلال الرأي الفني للمدقق.

³ خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص 13.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 7.

⁵ Lionnel .et Gérardv, Audit etcontrol interne, Aspects financiers opération et strtégique,4eme edit, Dalloze, paris ;1992, p17.

⁶ Benoît pigé, Audit et control interne,2eme edit, Ems management et société,France,2004,p52.

⁷ J.C Becour, H.Boquin, Audit Operationnel,2eme edit,Economica,paris,1996,p12.

⁸ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألومنيوم ALGAL بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، : 4002 ص 4 .

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

الفرع الأول: أهداف التدقيق

إن تتبع التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومضمونه المهني يقودنا إلى ملاحظة التغير الهائل الذي طرأ على هذه الأهداف والجدول التالي يلخص التطور التاريخي لأهداف المراجعة:⁹

الجدول رقم (1-2) التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1500 إلى 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850 إلى 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء المرتكبة
1905 إلى 1933	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف التلاعب والاختلاس
1933 إلى 1940	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف التلاعب والاختلاس
1940 إلى 1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

المصدر: صالح حميدانو المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية دار التعليم الجامعي الإسكندرية مصر 2019 ص 63.

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

1-الأهداف الرئيسية:

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.

وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بان البيانات والقوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية (المادية) بما يعني إن 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 إلى وجود العديد من القيود التي

⁹ صالح حميدانو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر، 2019، ص 63.

تخطيط بعملية التدقيق وتحويل دون الحصول على تأكيد مطلق ومن هذه القيود إتباع المنشأة لنظام وقاية داخلية غير فعال أو اعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة لعملية التدقيق.¹⁰

2-الأهداف الثانوية:¹¹

- 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 بأكثر قدر ممكن من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية ومحو أسباب الفشل في انجاز الأهداف المرجوة في حالة تحقق هذه الأهداف؛¹²

الفرع الثاني: أهمية التدقيق¹³:

ترجع أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، والتي تهدف إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها، والذين يعتمدون على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتهم سواء على المدى القصير أو البعيد وكذلك رسم سياساتهم واستراتيجياتهم.

ومن أمثلة مستخدمي القوائم المالية نجد المديرين والمستثمرين، وكذا البنوك ورجال الأعمال والاقتصاد، الهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تعتبر المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراعاتها كقاعدة بيانات تتصف بالدقة والمصداقية والعدالة.

وفي ما يلي سنذكر أهم الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة:

1-إدارة المؤسسة: تعتمد على المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم

الأداء، وعلى هذا الأساس فإنه من واجب المؤسسة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل

هيئة فنية محايدة والمتمثلة في المراجع الخارجي الذي يتمتع بالاستقلالية التامة والحياد اللذين يزيدان من

¹⁰ رزق ابو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، 2005، ص 29 و 30.

¹¹ عمار سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة كلية التجارة، ص 1.

¹² منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2019، ص 15.

¹³ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعمل، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 25.

مصدقية هذه المعلومات وكذا الاعتماد عليها . كما أن المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية للمؤسسة والتي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على راشدة إدارة المؤسسة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة ومراقبة تنفيذ الخطط والاستراتيجيات كما يتيح تقرير المراجعة لمجلس الإدارة من اتخاذ القرار حول إعادة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو استبدالهم.

2-المستثمرون: يعتمد المستثمرون على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات بتخصيص المدخرات والاستثمارات بحيث تمكنهم من تحقيق أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من بين البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.

إن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع على القوائم المالية للمؤسسة تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين، كما يعتبر تعيين مراجع خارجي مستقل ومحايذا أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك مختلف العقود والاتفاقيات المتعلقة بها.

3-البنوك: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاوله نشاطها وضمان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية تمنحها البنوك والمؤسسات المالية ومن أجل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة أعمال تلك المؤسسات بالاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل المراجع، وهذا من أجل ضمان فترة المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

4-الجهات الحكومية: تعتمد بعض اجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة. يمكن القول أن المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية أصبح يخدم عدة أطراف من مختلف فئات المجتمع حيث تعتمد تلك الفئات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ مجموعة من القرارات ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقية إلا إذا أمكن الوثوق في هذا المنتج عن طريق المصادقة على هذه القوائم التي يقوم بها المراجع الخارجي الذي يتمتع بالحياد والاستقلالية عن طريق فحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القوائم وابدأ رأيي في محايد حول مدى صحة تلك البيانات وشرعيتها وسلامتها.

5-إدارة الضرائب: إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية والقانونية، وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تضيف الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب، ومن ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصادقية للتصريحات الضريبية.¹⁴

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق

الفرع الأول: فروض التدقيق

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر 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 إن هذه المحاولات لم ترقى إلى المستوى الأمثل حتى الآن ولكن يوجد اتفاق بين الباحثين على إن هناك فروض علمية يمكن أن يبنى عليها تدقيق الحسابات وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي:¹⁵

1. فرض عدم التأكد:¹⁶ ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم

التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب:

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2. فرض استقلال المدقق:¹⁷ وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما كلف به

من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقاومات هما:

- المقومات الذاتية وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية؛

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

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.

3. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:¹⁸

¹⁴ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص13.

¹⁵ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء، عمان، 2015، ص ص 49 50.

¹⁶ نفس المرجع السابق، ص 50.

¹⁷ نفس المرجع السابق، ص 50.

¹⁸ محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، 2002، ص ص 32 33.

أنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات فالإدارة تعتد 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 استحالة 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. ومن ناحية أخرى فان وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى 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.

4. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: ¹⁹

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعلمية. 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 هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراقب اكتشافها من خلال اختبارات 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 أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والخبرة السابقة تعمل على تدعيم هذا الفرض.

¹⁹ نفس المرجع السابق، ص33

5. التعليق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال²⁰:

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 سنداً لتعريض آرائهم. ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعينة الإحصائية.

ولتحفظ بالنسبة لهذا الفرض فنقول أنه حتى الآن لا توجد قائمة محددة بالمبادئ المحاسبية المتعارف 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. ونحن نرى أنه في حالة سوف تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبية وهو فرض استمرار المشروع. ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلاً 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.²¹

7. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) 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.²²

²⁰ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية - مفاهيم الأساسية وأليات التطبيق - وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002، ص 22

²¹ نفس المرجع السابق، ص 22.

²² نفس المرجع السابق، ص 23.

8. مراقب يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي 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 سنداً أساسياً لحداية عملية المراجعة. ومن ثم فأي عمل يقصد منه التقليل من الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق

يوجد إ اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانها (التأكيد، التقرير)، وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما: ²³

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن التحقيق (الفحص):

1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على

كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن الآثار من جهة أخرى.

2. مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف

المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3. مبدأ الموضوعية في الفحص: ²⁴ ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر

التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة

بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة،

²³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 51.

²⁴ أحمد حلمي جمعة، نفس مرجع سابق، ص 23.

وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعت على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2. مبدأ الإفصاح: ويشير هذا إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. مبدأ الإنصاف²⁵: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية المنصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4. مبدأ السببية: ويشير هذا إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متنسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيريته وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

الفرع الأول: الأنواع المتداخلة:

يقصد بأنواع التدقيق هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للمراجعة، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زوايا وهي:

²⁵ مرجع سابق، ص 52.

أولاً: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة:²⁶

1. **المراجعة الخارجية:** تشير المراجعة الخارجية إلى عملية المراجعة المؤداة عن طريق أطراف خارجية عن المنشأة محل المراجعة. فعادة ما يتم أداء تلك المراجعات عن طريق خبراء مستقلين عن المنشأة محل المراجعة وموظفيها طبقاً للمتطلبات التي يتم تحديدها عن طريق أو لصالح الأطراف التي تستفيد من أداء عملية المراجعة.

بصفة عامة تتمثل المراجعات الخارجية المؤداة وأكثر تكرار هي تلك المراجعات الإلزامية للقوائم المالية لمنشأة الأعمال (أو ما تعرف بمراجعات القوائم المالية)، ومع ذلك فإن المراجعات الالتزام المؤداة على سبيل المثال عن طريق إدارة الجمارك والواردات ومصلحة الإيراد الداخلي تعتبر مجرد أمثلة على المراجعات الخارجية.

2. **المراجعة الداخلية:** من النقيض المراجعات الخارجية فإن المراجعات الداخلية يتم أدائها لأطراف داخلية للمنشأة (عادة ما تكون الإدارة).

وقد يتم أدائها عن طريق موظفي المنشأة ذاتها أو عن طريق أشخاص من مصادر داخلية (على سبيل المثال منشأة المحاسبة والمراجعة العامة).

²⁶ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، دار الجامعية، القاهرة 2008 | 2009، ص 26.

الجدول رقم (1-3): الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

أوجه الاختلاف	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
قانونيا	المراجع الداخلي موظف بالمؤسسة ويعمل بالإدارة العامة ولكنه مستقل عن بقية نشاطات المؤسسة	يكون مستقل قانونيا عن المؤسسة فهو مكلف بممارسة مهنة حرة قانونية.
المستفيد منه	يعمل لمصلحة مسؤولي المؤسسة والإدارة العليا للشركة والمستويات الإدارية المختلفة ولجنة التدقيق بشكل مباشر ويستفيد المساهمين من تحسين الأداء بشكل غير مباشر.	تأكيد صحة الحسابات لمصلحة المساهمين، البنك، الزبائن، الدائنين، وكل المتعاملين مع المؤسسة
المهدف	تحدد بمعرفة إدارة العليا للشركة بتوجيه من المعايير الدولية ذات العلاقة وحسب التعاقد ونطاق الارتباط الذي يجريه مع الجهة المسؤولة. وهدفه الرئيسي خدمة الإدارة من خلال فعالية النظام المحاسبي بتقديمه لبيانات دقيقة ويمكن الاعتماد عليها.	تتحدد حسب معايير المراجعة الدولية ولا دخل لإدارة الشركة العليا بتحديداتها وتتمحور حول إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية مطابقة لواقع المؤسسة، وهدفها الرئيسي خدمة أصحاب المصالح خاصة منهم المساهمين
مجال تطبيقه ومدته	على جميع وظائف المؤسسة وبمختلف أبعادها (حيث يعمل المراجع بصفة دائمة بالمؤسسة على برنامج معد مسبقا من الإدارة العليا ولجنة التدقيق).	على جميع الوظائف والعمل يختص على مستوى القوائم المالية، كما أن محافظ الحسابات يعمل بصفة غير دائمة ويمارس مهنته مرة في نهاية الدورة المحاسبية.
الجهة المسؤولة أمامها	مسؤول أمام رئيس مجلس إدارة الشركة أو الإدارة العليا ولجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.	مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين
نطاق العمل	تدقيق مالي وتدقيق الأداء وتدقيق النظم الرقابية	تدقيق مالي فقط

المصدر: رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق المحاسبي، دروس وتطبيقات، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، ص45.

ثانيا: من حيث الالتزام: 27

1. المراجعة إلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته، واعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب عدم القيام بترك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة، مثال حسابات الشركات المساهمة.

²⁷ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 33 34.

2. **المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المؤسسات فردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من جديد.

ثالثا: من حيث النطاق:²⁸

1. **مراجعة كاملة:** وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.

2. **مراجعة جزئية:** وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض لعمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- __ بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها؛
- __ عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛
- __ عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات.

رابعا: من حيث حجم الاختبارات:

1. **مراجعة التفصيلية:**²⁹ هو فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها نتيجة الأعمال في المركز المالي إبداء رأي في محاييد حول ذلك. وهنا يتم التدقيق لكافة العمليات محل التدقيق، وهذا النوع أكثر انتشارا في حالة إتباع التدقيق الجزئي. ويصعب إتباعه مع إتباع أسلوب التدقيق الكلي.

2. **مراجعة اختبارية:** هي التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وتتم هذه المراجعة بإتباع المراجع أحد الأساليب التالية:

-التقدير الشخصي؛

-علم الإحصاء.

وإتباع المراجع أحد هذه الأساليب يعتمد الخبرة ومدى إلمام المراجع بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: المجتمع، العينة، الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي.....الخ. ولذلك تعتبر لمراجعة اختبارية هي أساس السائد للعمل الميداني الآن وأن المراجعة التفصيلية تمثل الاستثناء لذلك الأساس، من الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة

²⁸ السيد محمد سرايا، المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص ص 42 43.

²⁹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، العراق، 1999، ص 19.

بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية والمراجعة الجزئية والمراجعة اختبارية من ناحية أخرى وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع حيث أن المراجعة الكاملة قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات في حين أنها تكون اختبارية إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات.³⁰

خامساً: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:³¹

1. **المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية. وتعد هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي:

- انصراف المدقق إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها؛

- عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

2. **المراجعة مستمرة:** هي المراجعة التي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما تتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية. وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية. وينفذ البرنامج بوساطة المدقق أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه. وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

الفرع الثاني: الأنواع المستقلة:³²

يقصد بها تلك التي تختلف فيها مادة المراجعة من نوع إلى آخر نذكر منها:

أولاً: المراجعة المالية: يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الشاملة (المعلومات التي يتم تحقيق منها) تتفق مع معايير محددة. وعادة ما تتمثل المعايير في المبادئ المحاسبة المتعارف عليها، برغم أنه يمكن أيضاً مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي أو وفقاً لأي أساس محاسبي آخر يناسب المنظمة. وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وأيضاً الملاحظات المرفقة بهذه القوائم.³³

³⁰ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ط 1، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص 12.

³¹ حسين يوسف القاضي، أصول المراجعة، جامعة دمشق، 2013-2014، ص ص 29-30.

³² أحمد نقاز، صديقي مسعود، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص 23-30.

³³ ألفين اريز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل الجزء الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2002، ص 23.

ثانيا: **مراجعة العمليات (المراجعة التشغيلية):**³⁴ إن توسع مجال تدفق تدخل المراقبة الداخلية أدى بدوره إلى ظهور مراجعة العمليات التي تهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس هذا النوع من المراجعة مدى نجاعة تطبيق سياسات إدارة ويزود متخذ القرارات، عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي، بتحليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها كنظام معقد مفتوح على محيط مسيطر متقلب وأعقد منه بتعبير آخر، أن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه، يبحث عن الأسباب الحقيقية وليس هناك، بالنسبة إليه، ثوابت بل كل شيء قابل للدراسة وينبغي أن يكون حقا لها.

ولالإلمام أكثر بمفهوم مراجعة العمليات نقدم فيما يلي تعريف المعهد الفيدرالي المالي الكندي أنه: {إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها}.

ثالثا: **المراجعة الجبائية:** هي تقييم للمسائل الضريبية للشركة من حيث مدى الامتثال للقواعد الضريبية وكذا الكفاءة الضريبية.³⁵

رابعا: **المراجعة الاجتماعية:**³⁶ تشير المراجعة الاجتماعية إلى مراجعة مدى التزام المنشأة بالمسؤولية الاجتماعية التي تقع على عاتقها، ومدى مساهمتها في خدمة المجتمع الذي تعيش فيه وتستخدم موارد.

خامسا: **مراجعة الإعلام الآلي:**³⁷ وهي المراجعة التي تهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر هنا مستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة، مراجعة جميع حسابات الإعلام الآلي التي تستخدمها المؤسسة.

سادسا: **مراجعة الإستراتيجية:**³⁸ يدرس هذا النوع من المراجعة الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

سابعا: **مراجعة الجودة:**³⁹ إن أصل منهجية المراجعة النوعية (مراجعة الجودة) هي تلك التي تبنتها المنظمة العالمية للمعايير سنة 1987 في فرنسا. وهي عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد

³⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 8 و 9.

³⁵ جفلوف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقي الوطني مهنة التدقيق في الجزائر، سكيكدة 11_12 أكتوبر 2010، ص 11.

³⁶ أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، ص 35.

³⁷ صالح حميدات، مرجع سابق، ص 59.

³⁸ نفس المرجع السابق، ص 60.

³⁹ نفس المرجع السابق، ص 60.

على المعايير جودة معينة ليتم ابدأ رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات ثم إنجازها بصفة فعالية ووفقا لمعايير معينة من الجودة.

ثامنا: **المراجعة البيئية:**⁴⁰ إن المراجعة البيئية هي عبارة عن فحص انتقادي منظم وموثق وموضوعي. فالمراجعة سالبئية مثل أي عملية مراجعة تتسم بأنها فحص انتقادي موضوعي.

وعرفت وكالة البيئة الأمريكية {هي فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المنشأة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.

⁴⁰ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 322 323.

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات

أبدت الجزائر كباقي دول العالم اهتمامها بمهنة المراجعة وذلك بعد الاستقلال، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها، سنختص بالحديث في هذا المبحث بالتفصيل عما يخص هاته المهنة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحافظ الحسابات في الجزائر

لقد مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: قبل الاستقلال:

كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

الفرع الثاني: غداة الاستقلال:

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة الحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Evian et la loi fondamentale)⁴¹.

الفرع الثالث: مرحلة ما قبل 1988:

استخدمت محافظة الحسابات في الجزائر لأول مرة في المؤسسات العمومية سنة 1969 حيث صدر الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1970 ونصت المادة 39 منه على ما يلي: يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن، يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها.⁴²

وجاء بعدها المرسوم رقم 73/170 المؤرخ في 1973-11-16 ليحدد مهام والتزامات محافظي الحسابات، وهو النص الذي اعتبر مدقق الحسابات كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين الماليين، مراقبو المالية، مفتشو المالية. كما للمدققين المهام التالية:

⁴¹ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة ISA، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص5.

⁴² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 110، 1969.

- المراقبة اللاحقة لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

- متابعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

إن إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة الذي أنشأ بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 03-01-1980 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر وضمها المرسوم 173/70 الخاص بالتدقيق، حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني، كما يمكن القول أن التدقيق خلال هذه الفترة شهد تذبذب نتيجة لغياب سياسة لتكوين المدققين وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة.⁴³

مرحلة من 1990-1988:

في سنة 1988 صدر القانون التوجيهي رقم 88-01 المؤرخ في 12-01-1988، والخاص بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث أشار هذا القانون في القسم الخاص بالمراقبة إلى كيفية ممارسة الرقابة على المؤسسات وتحسين أنماط تسييرها في المواد من (م39، الى م42)، من طرف جهاز خارجي مؤهل ويعمل على التقييم الاقتصادي للإستغلال باستثناء كل تدخل في التسيير.⁴⁴

مرحلة من 2009-1991:

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات و نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة وأبرزها قانون 91-08 بتاريخ 27-4-1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتضمن هذا القانون تسعة أبواب خاصة بمهنة المراجعة والشخص الممارس لها، وتطرق إلى الحقوق والواجبات وتحديد المسؤوليات وكذا صدور قرار رقم 24-02-SPM-103 بتاريخ 2-2-1994 بأمر من وزير الإقتصاد، يضم ستة توصيات يلزم فيها محافظي الحسابات بإتباعها وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين السهر على

⁴³ حاج مختار محمد خير الدين، اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، ادرار، 2018-2019 ص106.

⁴⁴ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص07.

تطبيقها، و تتضمن هذه التوصيات إثراء وتنقيح مهنة المراجعة الخارجية حسب ما تقتضيه الظروف، من تطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية .إضافة الى ذلك صدور سنة 1996 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15-4-1996، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على أنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.⁴⁵

مرحلة من 2010 إلى يومنا هذا:

في 29/06/2010 صدر القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تطلت عنها بموجب القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة:⁴⁶

- أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

كما توالى في هذا الإطار عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة نذكر منها:

- المرسوم التنفيذي الرقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛

⁴⁵ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مرجع سابق، ص8

⁴⁶ بليبة محمد، بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 01-10، مجلة الاقتصاد والمناجنت الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، التسيير بجامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان- صص 12-13.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات اغاني الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية مراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛⁴⁷
- " المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛⁴⁸
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛⁴⁹
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين؛⁵⁰

⁴⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، ص 4-23.

⁴⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2011، ص 5-6.

⁴⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011، ص 19.

⁵⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، 2011، ص 17.

- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره أجرة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين؛⁵¹
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها؛⁵²
- قرار مؤرخ في 26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛⁵³
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يعدل ويتم أحكام المرسوم التنفيذي 11-74 المحدد لشروط وكيفية تعليم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب؛⁵⁴
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير ب 15 معيارا؛⁵⁵
- قرار مؤرخ في 12 يناير 2014، الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات؛⁵⁶
- المقرر رقم 022 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية؛⁵⁷
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية؛⁵⁸
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017، الذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية؛⁵⁹
- المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية؛⁶⁰

⁵¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012، ص 9.

⁵² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 2013، ص 18.

⁵³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، 2013، ص 15.

⁵⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013، ص 9.

⁵⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013، ص 12.

⁵⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 22.

⁵⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 022، 2016.

⁵⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 150، 2016.

⁵⁹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 023، 2017.

⁶⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 077، 2018.

- صدور قرارات وزارية مشتركة المؤرخة في 07 مارس 2017، متعلقة بتعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- ومسار التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات كآلائي: ⁶¹
- قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- قرار وزاري مشترك يحدد عدد وطبيعة معامل وبرنامج الاختبارات، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- قرار وزاري مشترك يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

القانون 10-01: يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. ⁶²

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في المادة 715 مكرر 4 على أنه >> الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. << ⁶³

⁶¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017، ص17.

⁶² القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29/06/2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نص المواد 18. 19. 22. 23. ص6-7.

⁶³ أمر رقم 75-59، مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون التجاري، ج ر ج ج عدد 101 صادر في 16 ذو الحجة عام 1395 الموافق 19 ديسمبر سنة 1975، معدّل ومتمّم. ص188.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

يتمتع محافظو الحسابات بالحقوق التالية:

- الاطلاع وفي أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه ان يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛⁶⁴
- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة؛⁶⁵
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛⁶⁶
- من حق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية (أسهم وسندات) محفوظة فيها أو الأوراق النقدية ووثائقها المختلفة؛⁶⁷
- يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات في كل سداسي على الأقل لمحافظي الحسابات جدولا للمحاسبة معد حسب مخطط الموازنة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛⁶⁸
- يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بخبير مهني آخر؛⁶⁹
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له؛⁷⁰
- كما لا يحق لمحافظ الحسابات أن يتحصل على أتعابه في شكل عيني أو مساهمات، كما لا يمكن أن يبرر كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت.⁷¹

⁶⁴ الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 31 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010.

⁶⁵ نفس المرجع السابق، المادة 38.

⁶⁶ نفس المرجع السابق، المادة 34.

⁶⁷ بن عمارة كهيبة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2013، ص 103.

⁶⁸ بن عمارة كهيبة، نفس المرجع السابق، ص 104.

⁶⁹ بن عمارة كهيبة، نفس المرجع السابق، ص 104.

⁷⁰ بن عمارة كهيبة، نفس المرجع السابق، ص 105.

⁷¹ عوماري عائشة، أقاسم عمر، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 01، الجزائر، ص 254.

الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات

يترتب على محافظ الحسابات عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه نذكر منها مايلي.

أولاً: واجبات المراجع في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة⁷²:

إن التزامات المراجع تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين وهما:

- يجب على المراجع إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛
- يجب على المراجع أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

ثانياً: واجبات المراجع في علاقاته مع زملائه⁷³

يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة على المراجع عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع

زملائه، ونلخصها فيما يلي:

- يجب على المراجع الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط وهي:
- * أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول بهما؛
- * أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.

- يجب على أعضاء المهنة بصفة عامة :

* مساعدة بعضهم البعض؛

* أن يتأدبوا فيما بينهم؛

* الامتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء؛

* الامتناع عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهنة؛

* كما يجب أن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن.

⁷² نفس المصدر السابق، المادتين 14. 17. ص6.

⁷³ نفس المصدر السابق، المواد 18. 20. 21. ص7.

وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الانضباط والتحكيم.

ثالثا: واجبات المراجع الخاصة بتأطير المتدربين⁷⁴

يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المراجعين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتكفل بكل انشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم.

- وتنص المادة (23) من المرسوم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة أنه على المراجع المدرب أن يقدم للمتدربين لديه كل التسهيلات فيما يخص:

- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة؛

- المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الامتحانات؛

- الاستفادة بعطلة غير مدفوعة الأجر بناء على اتفاق مشترك مع المتدرب وذلك للسماح له بالتوفيق بين

التحضير للامتحانات والضغط المهنية في المكتب؛

- كما لا يجوز للمهني أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في جدول الهيئة المنظمة مهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريبيه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ؛

- ينص القانون 10-01 في مادته 78: على أن المهني الذي يرفض دون مبرر تأطير المراجعين المترشحين يتعرض لعقوبة تأديبية من لجنة الانضباط والتحكيم.

وقد تناول قانون أخلاقيات المهنة بعض الأحكام المختلفة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الممارس للمهنة بصفة مستقلة، ويمكن أن نلخصها في الآتي:

* تأدية اليمين لدى المحكمة التي يوجد بها مقر مكتبه في أجل ثلاثة أشهر من بداية نشاطه أو تسجيله بجدول الهيئة المنظمة.

- إحترام الأحكام الخاصة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها؛

عدم القيام بأي إشهار هدفه السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق، ويمنع على الخصوص ما يلي:

- الإعلانات أو النشرات أو اللافتات الإشهارية بكل أنواعها، أو عرض الأسعار المخفضة أو عروض تقديم

خدمات غير مطلوبة؛

- المنشائر والمطبوعات الإشهارية والإعلانات المطبوعة؛

⁷⁴ نفس المصدر السابق. المواد من 35-38. ص 12.

- كل العلامات الإشهارية المكتوبة أو المرئية باسم المؤسسات أو الهيآت التي يربطها بممارسي المهنة عقد تقديم خدمات أو إعانة؛

- استعمال شهادات لا تطابق مؤهلات المهن؛

غير أنه يمكن للمراجع المستقل بصفة استثنائية أن ينشر في الصحافة ثلاثة إعلانات متتالية في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ شروعه في العمل.

يمكن أن ينجر عن أي مخالفة أو تقصير من أعضاء المهنة لأحكام قانون أخلاقيات المهنة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للهيئة المنظمة حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر أصدر المشرع مجموعة من المهام والمسؤوليات التي لا بد من محافظ الحسابات الالتزام بها نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

وتنقسم الى مهام دائمة ومهام خاصة وهي موضحة كالتالي:

• **المهام الدائمة:** نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام الدائمة التي يقوم بها محافظ الحسابات

في الجزائر مع اشتراط عدم تدخله في التسيير وهي كالآتي:⁷⁵

- "يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

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

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

⁷⁵ قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة، 24، ص 7.

- يشهد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة، وذلك استنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع التابعة للمؤسسة الأم (مركز القرار)؛
 - عرض جميع الأخطاء والتجاوزات التي يلاحظها أثناء تأدية مهامه على أقرب جمعية عامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي إطلع عليها؛⁷⁶
 - يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:⁷⁷
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- المهام الخاصة:**

إضافة الى المهام السابقة هناك مهام يقوم بها محافظ الحسابات وهي:

- في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع لمحافضي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين، ويقوم كذلك بالتحقق من رأس مال الصافي للشركة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج أو الانفصال؛⁷⁸
- في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، حيث يعتبر هذا التقرير الوثيقة الرسمية التي يتم على أساسها قرار التحويل؛⁷⁹

⁷⁶ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 13. ص 191.

⁷⁷ قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 7.

⁷⁸ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 753، ص 226.

⁷⁹ القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 16. ص 191.

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات⁸⁰

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معانة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكم المختصة.
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:
- الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، الشطب من الجدول؛
- يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها؛
- تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

⁸⁰ قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 59. 61. 62. 63. ص 10

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل توصلنا الى أن عملية التدقيق مرت بعدة مراحل من بداية ظهورها وتطورها إلى غاية الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقة نتائج عمليات المنشأة، كما أشرنا إلى المراحل التي مرت بها محافظة الحسابات في الجزائر نتيجة تطور المؤسسات الوطنية وزيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها، فمحافظ الحسابات هو الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، ويكون مستقل عن المؤسسة، ويجب أن تتوفر فيه مواصفات النزاهة والأمانة لأداء مهنته على أكمل وجه.

الفصل الثاني

قراءة في معايير التدقيق الجزائية ودورها في تحسين
جودة تقرير محافظ الحسابات

تمهيد:

تحتل مهنة التدقيق باهتمام كبير نظراً لأهميتها في إرساء الشفافية و تعزيز الثقة بالمعلومات المالية الناتجة عن مختلف التعاملات الاقتصادية، والتي يوليها أصحاب المصالح والمتابعين للأنشطة المالية أهمية بالغة وعلى اعتبار ما وصلت إليه المهنة من مكانة واهتمام كان لابد من تطوير المهنة من خلال إصدار معايير تؤطر مهنة التدقيق؛ والتي تجسدت في 16 معيار لحد الآن، و للتعلم أكثر في هذا الموضوع ارتأينا الى تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث المبحث الأول نتحدث فيه حول عموميات معايير التدقيق، المبحث الثاني سنقوم بعرض مختصر حول معايير التدقيق، اما المبحث الثالث فسنستطرق إلى أثر معايير التدقيق على جود تقرير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق الجزائرية.

نظرا للأهمية التي توليها الجزائر لمهنة التدقيق والمحاولة في تحسينها وإعطائها الصورة المثلى، قامت بإصدار معايير خاصة بها وخصصة لها هيئة خاصة بها، سنحاول في هذا المبحث التعرف على الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية واسباب إصدارها وأهميتها إصدارها.

المطلب الأول: الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية⁸¹

سابقا لم تحض المعايير الجزائرية للمراجعة بالأهمية الكافية لدى السلطات السياسية للدولة على اعتبار أن النظام الاقتصادي الذي كان سائدا بعد الاستقلال هدفه تحقيق الاكتفاء الذي للمواطن عن طريق مؤسسات عمومية لا تهدف لأرباح بقدر ما تهدف إلى تحقيق الاستقرار والاجتماعي والسياسي مع وجود أدنى طرق الرقابة على مؤسسات على غرار مجلس محاسبة والمتفشية العامة للمالية والتين كان دورهما يقتصر على الهيئات العامة، لكن عرفت الدولة الجزائرية تغير جذري في العشرية الأخيرة من القرن العشرين في المجال الاقتصادي، حيث عرفت تحول كبير من الاقتصاد شبه الحر الذي سمح باستحداث مؤسسات اقتصادية خاصة وعامة كذلك لتلعب دور تحريك الاقتصاد الوطني، ومع هذا التطور كان واجبا على الجهات المسؤولة عن المجال المالي أن تتبنى أو تنشئ معايير تتحكم في مجال التدقيق المحاسبي والمالي وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي الجديد.

فمن خلال القانون 91_08 الصادر بتاريخ 1991/04/27 المتضمن كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد والذي جاء في نص المادة 10 منه أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يقدم مساعدته للسلطات العمومية في مجال التقييس المحاسبي، أما القانون 01_10 المؤرخ في 2010/06/29 المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد فقد نص في المادة 05 منه على اللجان المتساوية الأعضاء المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تضم من بينها الأول في الترتيب وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي تتكون من: 03 أعضاء مهنيين منتخبين. 06 أعضاء مهنيين باقتراح رؤساء الهيئات المهنية (مصنف الخبراء، غرفة محافظي الحسابات، منظمة المحاسبين المعتمدين)

03 أعضاء غير مهنيين معينين.

تسهر هذه اللجان على:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛

⁸¹ نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة التقارير محافظ الحسابات، مجلة اضافات اقتصادية، العدد 02، الجزائر، 2019/10/22، ص 12.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- تابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على مستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والمؤتمرات التي تدخل في إطار صلاحيتها؛
- إجراءات إعداد المعايير الجزائية للمراجعة.

نظرا لأن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية تضم 12 شخصا من مهني المحاسبة والمراجعة ذوي مستوى عال في المجالين مما يؤهلهم إلى القيام بالمهام المذكورة سابقا والمنصوص عليها قانونا في المادة 11 من القانون 10_01 سالف ذكره، لذلك فهي الجهة القائمة على إعداد معايير المراجعة ويتم ذلك بناء عملية ملائمة المعايير الدولية للمراجعة بصيغة يمكن تطبيقها على الواقع الجزائري الذي ترى فيه اللجنة أنه لا يختلف النشاط فيه كثيرا عن ما هو موجود في العالم وخاصة الشركات المتعددة الجنسية التي تنشط عبر التراب الوطني مثل ما تم في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة.

المطلب الثاني: أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائية⁸²

إن الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب والتي نذكر منها ما يلي:

- توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع الشراكة الأورو المتوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح مجال أمام الاستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي؛
- قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ودخول الجانب لممارسة المهنة وإطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني بإضافة إلى حاجة المهنة لمعايير تضبطها وتسييرها؛⁸³
- إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص الكفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظام الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات؛

⁸² بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، الملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، يوم 07 أبريل 2018.

⁸³ زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، يوم 11 و12 أبريل 2018.

— صدور قانون 10-01 المتعلق بالمهنة محاسب معتمد ومحافظ الحسابات والخبير المحاسبي وقررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك بإنشاء 3 منظمات مهنية متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

— رغبة الدولة الجزائرية في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من المعايير التدقيق الدولية سعيا منها التوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا باعتبار أن المعايير دليلا يعتمد به المدقق لتحسين من جودة التقارير التدقيق؛

المطلب الثالث: أهمية معايير التدقيق الجزائرية.⁸⁴

بما أن معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبإسقاط على الواقع الجزائري واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، فإن المعايير التدقيق الجزائرية يمكن أن تكون لها نفس أهمية المعايير الدولية التي اكتسبتها التي تلخص في النقاط التالية:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛
- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛
- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛
- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر؛

⁸⁴ رزق أبو زيد الشحنة، نفس المرجع سابق، ص 103 104.

المبحث الثاني: عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية

معايير التدقيق الجزائرية هي حديثة النشأة، سوف سنعرضها في هذا المبحث حسب حدثاتها.

المطلب الأول: الإصدار الأول وفقا للقرار 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"⁸⁵

أولا: مجال تطبيق المعيار

*يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق؛

*يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص الدقيقات المتكررة أو دقيقات الكيانات الصغيرة؛

*لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛ يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

ثانيا: أهداف المدقق

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

-ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛ و

-بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق؛

-يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: "التأكيدات الخارجية"⁸⁶

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

⁸⁵ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، ص2.

⁸⁶ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، نفس المرجع السابق، ص2.

ثانيا: هدف المدقق

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 560: "الأحداث اللاحقة"⁸⁷

أولا: مجال تطبيق المعيار

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ثانيا: هدف المدقق

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: "التصريحات الكتابية"⁸⁸

أولا: مجال تطبيق المعيار

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالي؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ثانيا: أهداف المدقق

أهداف المدقق هي:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛

⁸⁷ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص2

⁸⁸ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، الصادر عن وزارة المالية، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص2

- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

المطلب الثاني: الإصدار الثاني وفقا للقرار 150 المؤرخ في 11 أوت 2016.

- معايير التدقيق الجزائية الصادرة عن وزارة المالية في 11 أوت 2016، والتي شملت أربع معايير وهي:
- الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: "العناصر المقنعة"⁸⁹
- أولا: مجال تطبيق المعيار

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق. تعالج معايير جزائية أخرى للتدقيق:

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت.315، م.ج.ت.501)؛
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت.570)؛
- إجراءات خاصة لجمع العاصر المقنعة (م.ج.ت.520)؛
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت.200، م.ج.ت.330).

ثانيا: أهداف المدقق

يهدف المدقق الى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"⁹⁰

أولا: مجال تطبيق المعيار

يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

⁸⁹ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، صادر عن وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائية، ص3

⁹⁰ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016، ، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص4.

ثانيا: أهداف المدقق

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار إلى:

- إستراتيجية التدقيق؛

- برنامج العمل؛

- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل؛

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية"⁹¹

أولا: مجال تطبيق المعيار

*يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية؛

*تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشفوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة: الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية؛

*مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشفوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق؛

- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710.

ثانيا: أهداف المدقق

يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان:

- قد تم عند إعادة افتتاح نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح. وأنها لا تحتوي على أي اختلال له

تأثير معتبر على الكشفوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛

- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشفوف

المالية للفترة الجارية؛

- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح، ويكون

موضوع معلومة دالة في هذه الكشفوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

⁹¹ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، نفس المرجع السابق، ص3.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"⁹²
أولاً: مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفقاً لمعايير الجزائية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.
الرأي الغير معدل هو ذلك الذي يعبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشف المالية في كل جوانبها المهمة؛ قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ثانياً: أهداف المدقق:

-تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
-التعبير بوضوح عنه هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

المطلب الثالث: الإصدار الثالث وفقاً للقرار 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: "الاجراءات التحليلية"⁹³
أولاً: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار:

-استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛
-إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق؛
-تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.
الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.
تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة .
وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

⁹² مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نف المرجع السابق، ص3

⁹³ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، صادر عن وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائية، ص2 .

ثانيا: اهداف المدقق

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية .
تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجل
بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

الفرع الثاني: معيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"⁹⁴

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية
الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

ثانيا: هدف المدقق

أهداف المدقق هي ما يلي:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود (عدم يقين) معتبر او لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛ وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

الفرع الثالث: معيار التدقيق رقم 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين"⁹⁵

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا
تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت.315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام
بمهمته.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفردين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق
الخارجي في أداء اجراءات التدقيق.

⁹⁴ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص2-3

⁹⁵ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص3

ثانيا: أهداف المدقق

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد امكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
 - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
- الفرع الرابع: معيار التدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"⁹⁶

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:

- يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220. أو يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهية لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) ، التي تمت معالجتها في المعيار 500؛
- يكون الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، و التي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة.

ثانيا: أهداف المدقق

أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.
- تحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

⁹⁶ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص2.

المطلب الرابع: الإصدار الرابع وفقا للقرار 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق 230: "وثائق التدقيق"⁹⁷

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عائق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير التدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

هدف المدقق:

أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملاكافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد انه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانوني والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) او النصوص القانونية والتنظيمية.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري رقم 501: "العناصر المقنعة"⁹⁸

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار 330. 500. وكذلك المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ثانيا: هدف المدقق

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

*وجود المخزونات وحالتها؛

*اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛

⁹⁷ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، صادر عن وزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائية، ص3

⁹⁸ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يحدد معايير التدقيق الجزائية، نفس المرجع السابق، ص3

*وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق 530: "السبر في التدقيق"⁹⁹

أولا: مجال تطبيق

يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، وضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كفاءات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزءا منها، وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

ثانيا: هدف المدقق

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق الى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق 540: "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".¹⁰⁰

أولا: مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة. وتحديدًا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315، 330، ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

ثانيا: هدف المدقق

الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية لتحقيق من أن:

⁹⁹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، نفس المرجع السابق، ص3

¹⁰⁰ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، نفس المرجع السابق، ص3

التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة. وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المبحث الثالث: ماهية تقرير محافظ الحسابات

تعتبر التقارير المشورة المؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة وإظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، حيث أن حل المستخدمين لتلك التقارير خارجين كانوا أو داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتواها ومضمونها من أجل اتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل المؤسسة، وبالتالي فإن التقارير تلعب دورا مهما في قرارات المستخدمين¹⁰¹، وهذا ما يلزم المدقق بإعطاء معلومات منظمة ومرتبطة تمتاز بخواص تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها، لكي تلي حاجاتهم المختلفة والمتنوعة.

المطلب الأول: تعريف تقرير محافظ الحسابات

رغم أن التقارير عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هذه المعلومات تمثل زيادة عمل مدقق، فالتقرير وسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير، حيث لتقرير المراجع عدة تعريفات أهمها:

__ يعرف التقرير المراجع الخارجي انه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدم المعلومات حول درجة نطاق المعلومات الاقتصادية المهنية المتعارف عليها"¹⁰²؛

__ يعرف أيضا بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعة والتعرف على الأنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات، والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة أخرى التي يراها ضرورية"¹⁰³؛

__ ويعرف أنه: "التقرير الذي يوضح رأي المحاييد والفني في القوائم المالية للشركة، وقد يكون هذا التقرير عنصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه عادة تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا يحتوي على العديد من الأمور التفصيلية

¹⁰¹ مجيد عبد زيد حمد دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الإستثمار في أسهم الشركات-من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 4، 2010، ص 192.

¹⁰² محمد سعيد دجور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 56.

¹⁰³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص 161.

والجداول والكشوف الإحصائية والملاحظات والتعليقات التفسيرية، وهذا التقرير المطول يقدر للإدارة للاستخدام الداخلي¹⁰⁴؛

__ كما يعرف أنه: "المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية"¹⁰⁵؛

__ من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن محافظ الحسابات تقدم للجهة التي عينته، تتضمن إبداء أو عدم إمكانية إبداء رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق القوائم المالية، من أجل استخدامها من طرف أصحاب المصالح.

المطلب الثاني: محتوى تقرير محافظ الحسابات

الفرع الأول: عناصر التقرير

أوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي¹⁰⁶:

أولاً: عنوان التقرير

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن:

__ عنوان يشير بوضوح أن تقرير المدقق مستقل؛

__ المرسل إليه؛

__ فقرة تمهيدية نذكر:

- تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوف المالية؛

- الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛

- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.

- تاريخ إقفال أو الفترات التي تغطيها كل الكشوف المالية التي تمت مراجعتها؛

¹⁰⁴ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 483.

¹⁰⁵ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 84.

¹⁰⁶ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزير المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016، ص 4.

ثانيا: شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين

تبين هذه الفقرة أن الإدارة مسؤولة عن إعداد الكشوف المالية والمرجع المحاسبي المطبق، كذلك المحافظة على المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سوء صدرت عن غش أو نتيجة أخطاء.

ثالثا: شرح لمسؤولية المدقق

توضح هذه الفقرة مسؤولية المدقق التي يمكن تحديدها في:

__ المتعلقة بالتعبير عن إبداء الرأي حول الكشوف المالية على أساس تدقيقه، وأن هذا الأجور قد تم وفق المعايير الجزائية التدقيق؛

__ كما يجب أن يشير إلى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق احترام القواعد الأخلاقية، تحفيظ وأداء التدقيق قصد الحصول على ضمان المعقول أن الكشوف المالية لا تتضمن اختلالات معتبرة.

رابعا: شرح التدقيق

__ يشير إلى أن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد التحصيل وجمع العناصر المتبعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية؛

__ اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ، بما فيها المخاطر التي تدرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

خامسا: الرأي حول الكشوف المالية

في هذه الفقرة يجب أن يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت الكشوف المالية منظمة وتعرض بصدق، وتعطي الصورة الوافية للوضعية المالية للمؤسسة وفقا للنظام المالي المحاسبي، وهذا الرأي قد يكون بتحفظ أو بدون بتحفظ، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

سادسا: تاريخ التقرير لمدقق

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بوضع تاريخ لا يكون سابقا التاريخ جمعه لعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوفات المالية.

سابعا: عنوان المدقق

يجب أن يتم تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

وفيما يلي نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

الشكل رقم (2-1): نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق

المدقق المستقل .:

المُرسل إليه:...

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما فيه ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حسابات النتيجة، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعد المسيرون الاجتماعيون مسؤولين عن إعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

يستوجب من هذه المعايير الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ الإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية.

إختبار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم المخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم المخاطر، يأخذ بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض محمل الكشوف المالية.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن 200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوافية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن 200 وكذا النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول إلتزامات قانونية وتنظيمية أخرى

(محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق يتغير حسب طبيعة الإلتزامات الخاصة به)

هوية وتوقيع المدقق.

تاريخ التقرير.

عنوان المدقق.

الفرع الثاني: محتوى التقرير

حسب القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، يمكن تقسيم محتوى التقرير إلى ثلاث فقرات رئيسية وهي¹⁰⁷:

أولاً: المقدمة

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ:

__التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛

__التعريف بالكيان المعني؛

__ذكر تاريخ إقفال السنة المالية معينة؛

__الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل لكيان؛

__التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛

__تذكير بمسؤولية في التعبير من رأيه حول القوائم المالية؛

__تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

ثانياً: الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

__يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقاً للمعايير المهنية وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية؛

__يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

__رأي بالقبول؛

__رأي بتحفظ؛

__رأي بالرفض؛

ثالثاً: فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام لتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة ولعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون تشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي

¹⁰⁷ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، عدد 24، 2014، ص14.

حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث المستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات، يلزم محافظ الحسابات إبداء الملاحظات الضرورية.

المطلب الثالث: الخصائص المتعلقة بتقرير المراجعة الخارجية

من الخصائص التي يتضمنها تقرير المرجع يمكن ذكرها¹⁰⁸:

ـ **الإيجاز**: ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات مرتبطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقد التركيز؛

ـ **الوضوح**: يجب أن يكون أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح؛

ـ **الأهمية**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية؛

ـ **الصحة والدقة**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات؛

ـ **الترابط**: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه؛

ـ **الصدق والأمانة**: يجب ألا يكن المراجع متحيزا في تقرير لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

المطلب الرابع: أنواع التقارير المراجعة الخارجية

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المدقق الخارجي إلى ثلاثة تقسيمات، فأول تقسيم حسب الغرض من التقرير إذا يمكن التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص، أما ثاني تقسيم حسب التفاصيل التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين التقرير مطول والتقرير مختصر، وثالث تقسيم وهو الشائع بين الموقوف الذي يأخذه المدقق في رأيه إذا يمكن التمييز بين أربعة أنواع تقرير نظيف، تقرير متحفظ، تقرير معارض وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي وستنطرق إلى شرح التقسيمات بالتفصيل فيما يلي:

¹⁰⁸ سعاد شديري معمر، التقارير المالية وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية مؤسسة، كلية علوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2015، ص 37-38.

الفرع الأول: التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

أولاً: التقارير الخاصة

وتشمل العديد من التقارير التي يعدها المراجع وفقاً للمهام والأغراض الأخرى التي قد تطلب منه بخلاف مراجعة القوائم المالية، حيث أشارت المادة (25)¹⁰⁹ من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الثلاث "يترتب عن مهمة محافظ الحسابات أعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر على حسابات المدعمة أو الحسابات المدجة ومنها:

__ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

__ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛

__ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

__ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

__ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

__ تقرير خاص في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار الاستغلال.

كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، إذ أشارت المادة (2) إلى المعايير تقارير محافظ الحسابات فعلاوة على التقارير التي أشارت إليها المادة (25) من القانون 01-10، أضافت عليهم التقارير التالية¹¹⁰:

__ معيار يتعلق بحيازة أسهم الضمان؛

__ معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛

__ معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛

__ معيار يتعلق بإصدار قيم المنقولة أخرى؛

__ معيار يتعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم؛

__ معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛

__ معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

¹⁰⁹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2019، ص 7.

¹¹⁰ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011، ص 19.

وقد حدد القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر مع تعديل حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، تحت مسمى معيار تقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشرة تعويضات، وهذا حتى يتوافق مع نص المادة (680) من القانون التجاري.

ثانيا: تقارير المراجعة العامة

وهي تقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون بهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

الفرع الثاني: التقارير من حيث محتوياتها من معلومات

أولا: التقرير المختصر

يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالاختصار، إلا أن ذلك لا يعني إطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فالاختصار ينبغي ألا يكون به أي خلل في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية¹¹¹. إذن يستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير، إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرّة أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح والإيضاح¹¹². فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ثالثا: تقرير المطول

التقرير المطول يعد بواسطة المراجع الخارجي بناء على طلب الإدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي¹¹³.

¹¹¹ حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة، الطبعة 1، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011، ص 62.

¹¹² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، مرجع سابق، ص 136.

¹¹³ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2019، ص 266.

الفرع الثالث: من حيث إبداء الرأي

أولاً: التقرير النظيف¹¹⁴

والمعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكده من سلامة القوائم المالية، ويصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر شروط التالية:

__ في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

__ تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى؛

__ تأكد مراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الاستمرارية حتى تاريخ إصدار تقريره؛

__ تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مضللة؛

__ ويمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها:

__ عدم استقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة؛

__ عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية؛

__ عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية؛

__ عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى؛

__ عدم كفاية أدلة والقرائن الإثبات، وعدم تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات.

ثانياً: تقرير المتحفظ

ويتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل مؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المراجع بتقييد فقرة المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم أصدره وفق الحالة الأول عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، عموماً تتمثل هذه التحفظات في:

¹¹⁴ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 43.

في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بحصول على مصدقات من العملاء أو عدم تمكنه من الاطلاع على وثائق المؤسسة؛

في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

في حالة وجود خلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب استكماله في تقرير المراجع فيجب أن يشير إليه¹¹⁵؛

بسبب عدم التأكد من استمرارية المشروع¹¹⁶.

ثالثا: التقرير السلبي

يعد المدقق الخارجي تقريراً سلبياً عندما يعتقد أن كل القوائم المالية تتسم بالتضليل والتحريف ولا تعبر إطلافاً على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب أن يدعم هذا الرأي بمراجع وأدلة تم جمعها أثناء عملية الفحص تثبت عدم وجود اتفاق مع مبادئ المحاسبية بشكل واضح يؤثر على عدالة القوائم¹¹⁷.

وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأياً سلبياً إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها ليس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو نقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.

رابعا: تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

عندما لا يقدر المدقق الخارجي على الاقتناع بصدق القوائم المالية، فبإمكانه الامتناع عن الإدلاء برأيه حول القوائم المالية وذلك لعدة أسباب كوجود حدود تمنعه من أداء مهمته في التدقيق، ويتحلى الفرق بين هذا النوع من التقارير والتقرير السلبي أن تقرير الامتناع عن إبداء الرأي يحرره المدقق الخارجي في حال عدم توفر المراجع الكافية لأداء المهمة، أما التقرير السلبي يحرره المدقق الخارجي عند توفر المراجع تثبت عدم عدالة القوائم المالية¹¹⁸.

عموماً يتمتع مراجع الحسابات عن إبداء الرأي على القوائم المالية في حالات الثلاثة¹¹⁹ هي:

وجود قيود على عمل المراجع تفرضه عليه إدارة الشركة:

عدم تمكنه من حضور عملية الجرد للمخزون السلبي ولم يتمكن من تحديد قيمة المخزون بطرق أخرى بديلة؛

¹¹⁵ مرجع سابق، ص 44.

¹¹⁶ زهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 202.

¹¹⁷ إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص 86-87.

¹¹⁸ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص 294.

¹¹⁹ محمد تهمي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 57.

- عدم تمكنه من الحصول على مصدقات من العملاء المدنيين بصحة أرصدهم لدى الشركة؛
- وجود أحداث مستقبلية تأثر على الحسابات مثل رفع دعاوي قضائية بسبب تعدي الشركة على حقوق الاختراع
- لمؤسسة أخرى وعدم معرفة المبلغ الذي ستدفعه الشركة للمؤسسة أخرى حتى إعداد القوائم المالية؛
- في حالة قيام زميل آخر بمراجعة بعض القوائم المالية فان المراجع الرئيسي يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- وحسب قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تطرقت المادة (25) وفي الجزئية منها إلى تقرير رأي محافظ الحسابات حول المصادقة على حسابات الكيان وحددها في:
- تقرير المصادقة بتحفظ؛
- تقرير المصادقة بدون تحفظ؛
- تقرير الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

وحسب القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات يحدد محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالة¹²⁰:

1- رأي القبول (رأي بدون تحفظ):

يتم التعبير عن الرأي بقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

إجمالا إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي لمطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل¹²¹.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

2- رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ من القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة، وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية.

¹²⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 14.

¹²¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016، م. ج. ت. 705: التعديلات المحدث على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل، ص 3.

عموما يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705 عندما:¹²²

__يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة والمجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛

__ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة؛

- يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

3- رأي بالرفض¹²³

يتم التعبير عن الرأي من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية، وأنه لم يتم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

¹²² مرجع سابق، ص 3.

الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014، ص 14.¹²³

المبحث الرابع: دور معايير التدقيق الجزائية على جودة تقارير محافظ الحسابات

تعتبر معايير التدقيق الجزائية السالف ذكرها عبارة عن الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعلمية عند القيام بعملية التدقيق، لذلك من خلال هذا المبحث سنقوم بإبراز مدى مساهمة هذه المعايير في تحسين جودة التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات (تقارير المراجعة الخارجية).

المطلب الأول: مساهمة المعيار 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" والمعيار 505 "التأكيدات الخارجية".

الفرع الأول: مساهمة المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"¹²⁴

بغية تحديد مهام محافظ الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار 210 الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند قبوله مهمة التدقيق، وحتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية، والتي على ضوءها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها أثناء أداء مهمته، وكذا المسؤولية الملقاة على عاتقه خاصة فيما يتعلق بإبداء الرأي.

كما أن نطاق تطبيق هذا المعيار ميز بين كيفية تدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التدقيق المتكررة أو المتعلقة بالكيانات الصغيرة، الأمر الذي يكسب محافظ الحسابات معارف أكثر عند إعداد الخطة عملية التدقيق، وذلك من خلال قدرته على التمييز بين طبيعة ونوع عملية التدقيق التي سيقوم بها مما ينعكس ذلك على جودة التقرير.

الفرع الثاني: مساهمة المعيار 505 "التأكيدات الخارجية"¹²⁵

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

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

كما يساهم هذا المعيار في أداء محافظ الحسابات عند إبداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية من عدمها، وهذا بغية إعطاء صورة صادقة عن صحة بعض العمليات التي قام بها الكيان، مما ينعكس ذلك على جودة تقرير المراجع.

¹²⁴ من إعداد الطالب

¹²⁵ من إعداد الطالب

المطلب الثاني: مساهمة المعيار 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (أحداث اللاحقة)"¹²⁶

غالبا ما يبدأ عمل محافظ الحسابات بعد إعداد وإقفال القوائم المالية وتحديد نتيجة الأعمال للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية قد تحدث بعض العمليات التي تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة التي يفحصهما محافظ الحسابات، على سبيل المثال: قيام مؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح، ثم تقوم في بداية السنة المالية الموالية بإثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ إلى هذه الإجراءات لإظهار الأرباح الصورة لتخفي سوء إدارتها مثلاً.

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

لهذا يسعى محافظ الحسابات وبغية إخلاء مسؤوليته إلى التأكد من الأحداث اللاحقة لإقفال قوائم مالية تم إعداد تقرير التدقيق المتعلق بها، قد معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية المقفلة في حد ذاتها أو إجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة المالية لتاريخ إقفال القوائم المالية.

المطلب الثالث: مساهمة المعيار 580 "التصريحات الكتابية" والمعيار 501 "العناصر المقنعة_اعتبارات خاصة"

127

تستعمل التصريحات والإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، إذ تصنف ضمن أدلة الإثبات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه عند القيام بمهمة التدقيق، علاوة على الاستفسارات التي يستغلها كأدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزامات بالخطط، كاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية من عدمها.

وتبرز مساهمة هذا المعيار في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات من خلال حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، ومن ثم إعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، ومن بين التصريحات المكتوبة نذكر على سبيل لا

¹²⁶ من إعداد الطالب

¹²⁷ من إعداد الطالب

الحصر تقرير جرد المادي المتعلق بالتثبيات والمخزونات، شهادة بالمبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشر (10) تعويضات.

المطلب الرابع: مساهمة المعيار 520 "الإجراءات التحليلية" والمعيار 530 "السير في التدقيق"¹²⁸

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

تبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من محافضي الحسابات إلى استعمال بعض الأساليب إحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب اجتيازها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات المتعلقة بمهنة التدقيق، وكذا تركيز العديد من محافضي الحسابات عند دخولهم المهنة على جوهر عملية التدقيق التي تم دراستها في المراحل الجامعية السابقة.

المطلب الخامس: مساهمة معيار 540 "تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية

والمعلومات الواردة المتعلقة به" والمعيار 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"¹²⁹

إن من أهم ما يورق محافظ الحسابات هو المصادقة على بعض مناصب القوائم المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الأخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم أو تخفيض الأرباح (أو الخسائر)، التي قد تطرح مشكلة تحيز الإدارة للوصول أهداف محددة مسبقا، والتي من بينها القيمة العادلة، تقدير مؤونات التدني.

وعلى الرغم من رأي محافظ الحسابات فيما يتعلق بالمصادقة على التقديرات المحاسبية والاستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد أمر نسبي ويتفاوت من محافظ الحسابات إلى آخر، والتي قد تتحكم فيه شخصية محافظ الحسابات في حد ذاتها ودون إخلاء لمسؤوليته اتجاه الأطراف المستفيدة من الكشف المالية للكيان محل التدقيق إلا مساهمة هذين معيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية والتي قد عاجلها هذين المعيارين، إضافة إلى

¹²⁸ من إعداد الطالب

¹²⁹ من إعداد الطالب

اكتساب محافظ الحسابات إلى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها خبير معين من طرفه، وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة أعمال الخبير، مما ينعكس ذلك على جودة التقرير.

المطلب السادس: مساهمة المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"

الفرع الأول: مساهمة المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" ¹³⁰

بالرجوع إلى الواقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الاقتصادية في الجزائر، والذي يعتبر شيه منعدم، إلا أن ذلك لا يعفي الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات في حالة عدم هياكل داخلية للتدقيق (مضمون المادة 39 من القانون 10-01).

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

الفرع الثاني: مساهمة المعيار 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" ¹³¹

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

¹³⁰ من إعداد الطالب

¹³¹ من إعداد الطالب

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل استخلصنا أن التطورات التشريعية التي قامت بها الدولة الجزائرية في الآونة الأخيرة أعطت نتائج مبهرة فيما يخص مهنة المراجعة، خاصة بعد صدور القانون 01-10 المنظم لمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ونظرا للأهمية البالغة لمهنة التدقيق أصدرت الدولة مجموعة من المعايير سميت بمعايير التدقيق الجزائية، هدفها تحسين وتطوير المهنة والرفع من مستوى الأداء المهني للمدققين، باعتبارها نموذج عام يؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في مهنة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى عملية التدقيق، الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات وكذا الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات، سنحاول في هذا الفصل توضيح دور معايير التدقيق الجزائرية على جود تقرير محافظ الحسابات عن طريق طرح جملة من الأسئلة في شكل إستبيان على مجموعة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأساتذة جامعيين مختصين في مجال التدقيق والمحاسبة، وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الأدوات والإجراءات المتبعة في 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 باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة،

المطلب الأول: أدوات جمع البيانات

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور معايير التدقيق الجزائية على جودة تقرير محافظ الحسابات فأنا استخدمنا أداة الاستبيان معتمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان وتعديلات واقتراحات الاستاذ المشرف.

الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات

كما وضحنا سابقا فإن هذه الدراسة ستنتم على عينة من المحاسبين واساتذة الجامعيين ومحافظ الحسابات حيث بلغ عدد المستجوبين 58 فرد اعتمدنا في دراستنا على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

01: المصادر الثانوية:

تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع دراستنا.

02: المصادر الأولية:

تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها احصائيا بالاستعانة ببرنامج spss.

الفرع الثاني: تصميم استمارة الاستبيان

يعتبر الاستبيان: " الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائه على مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال ارسالها الى المستجوبين عبر البريد وغيرها "

من خلال هذه المرحلة قمنا بتصميم أسئلة الاستبيان بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين، بحيث تسمح لنا هذه الاسئلة بالإجابة عليها:

وقد تم اعداد الاستبيان عبر مراحل التالية:

- ✓ تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة؛
- ✓ إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناءً على استبيان أولي؛
- ✓ تعديل الاستبيان الأولي بناءً على تعديلات الأستاذ المشرف على الدراسة؛
- ✓ الاستبيان في صورته النهائية. (أنظر للملحق رقم)
- ✓ توزيع الاستبيان على أفراد عينة الدراسة مكون من (26) عبارة وتضمن الاستبيان جزأين على النحو التالي:

1. الجزء الأول: يتضمن جميع البيانات الشخصية للعينة محل الدراسة (المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة)

2. الجزء الثاني: وبدوره تم تقسيمه إلى المحاور كما يلي:

- المحور الأول: يتعلق بتعرف معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر وتضمن (09) عبارة
 - المحور الثاني: يتعلق بتعرف مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائرية احتوى على (11) عبارات
 - المحور الثالث: يتعلق بتعرف على العوائق التي تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية احتوى على (06) عبارات
- كما تم استخدام مقياس "ليكارتر الخماسي" لقياس متغيرات الدراسة بإعطائه أوزان لقيم استجابات المتغيرات الترتيبية كما يلي:

جدول رقم (3-1): توزيع درجات مقياس ليكارتر الخماسي

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale)

ولإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان بالاستعانة بالمقياس السابق:

فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري؛

لتحديد مجالات لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) = (5-1) = 4 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = $0.8 = 4/5$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلاً : $1.80 = 0.8 + 1$ فنحصل على مجال [1 - 1.80] وهو مجال موافقة بدرجة

منخفضة جدا ؛ وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (2-3): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح

درجة الموافقة	مجال المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة
غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة
محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة
موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع: د. طويطي مصطفى، د. وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ —
 ”أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي“ -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم
 الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة ، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 110-111.

✓ ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية
SPSS:Statistical Package for the Social Sciences (SPSS: V25) وتم
 الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كمايلي:

1. التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية للعينة محل الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات
 المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛

2. الرسوم البيانية: لتمثيل البياني للقيم مؤشرات الإحصائية؛

3. المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات
 عينة الدراسة على الاستبيان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة؛

4. الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة
 الدراسة حول وسطها الحسابي، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا كان انحرافها المعياري
 قليلا؛

5. **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛
6. **معامل الارتباط بيرسون:** لتأكيد الصدق الاتساق الداخلي وإثبات أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، كما تم استخدام معامل الارتباط لتحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة؛
7. **معامل الانحدار البسيط:** معرفة درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع على حدى.
8. **اتجاهات إجابات أفراد العينة تبعا للمعطيات الديمغرافية باستخدام ONE WAY ANOVA**

المطلب الثالث: ثبات والاتساق الداخلي للاستبيان

الفرع الأول: ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان: أن مفهوم الثبات يعني أن يكون الاختبار قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ. ونتائج مدونة في الجدول ادناه:

جدول رقم (3-3): يوضح قيم (Cronbach's Alpha) لأداة الدراسة

ReliabilityStatistics		محاور الدراسة
N of Items	Cronbach's Alpha	
09	0.768	المحور الأول: معايير التدقيق الجزائية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر
11	0.874	المحور الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائية
06	0.656	المحور الثالث: العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية
26	0.888	قيمة ثبات جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

يُتَبَيَّنُ لَنَا مِنَ الْجَدُولِ أَعْلَاهُ أَنَّ قِيَمَةَ مَعَامِلِ أَلْفَا كرونباخ ذات قيم محصورة بين (0.656 الى اعلى قيمة بلغت 0.874) في جميع محاور الاستبيان وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 وأن القيمة إجمالية جميع عبارات

الاستبيان بلغت 0.888 يدل على ثبات أداة الدراسة وتقدر الإشارة أنه معامل ألفا كرونباخ كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

الفرع الثاني: الاتساق الداخلي للاستبيان

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبيان قمنا باختبار الاتساق الداخلي لها، من أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) بين درجة ارتباط كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا المحور، وذلك لكل متغيرات الدراسة والنتائج المحصل عليها مبينة في الجداول التالية:

أولاً: الاتساق الداخلي لفقرات محور: معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر

الجدول رقم(3-4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون(Pearson)	مستوى المعنوية Sig	رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون(Pearson)	مستوى المعنوية Sig
العبارة 01	0.605**	0.000	العبارة 06	0.637**	0.000
العبارة 02	0.635**	0.000	العبارة 07	0.662**	0.000
العبارة 03	0.682**	0.000	العبارة 08	0.519**	0.000
العبارة 04	0.271**	0.039	العبارة 09	0.627**	0.000
العبارة 05	0.645**	0.000	//	//	//
المحور الأول:	0.720**	0.000			
** : دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "03")

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات المحور الأول معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.682) في حدها الأعلى مقابل

الفقرة (03)، وبين (0.271) في حدها الأدنى مقابل الفقرة رقم (04)، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وبذلك يعتبر المحور الأول صادق لما وضع لقياسه

ثانياً: الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزئية

الجدول رقم (3-5): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى المعنوية Sig	رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى المعنوية Sig
العبارة 01	0.610**	0.000	العبارة 07	0.702**	0.000
العبارة 02	0.800**	0.000	العبارة 08	0.633**	0.000
العبارة 03	0.679**	0.000	العبارة 09	0.681**	0.000
العبارة 04	0.683**	0.000	العبارة 10	0.570**	0.000
العبارة 05	0.679**	0.000	العبارة 11	0.737**	0.000
العبارة 06	0.604**	0.000	//	//	//
المحور الثاني:	0.887**	0.000			
** : دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "03")

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزئية حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.800) في حدها الأعلى مقابل الفقرة (02)، وبين (0.570) في حدها الأدنى مقابل الفقرة رقم (10) من ترتيبها في المحور، وأن جميع فقرات هذا المحور كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وبذلك يعتبر المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه

ثالثا: الاتساق الداخلي لعبارة المحور الثالث العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية

الجدول رقم (3-6): معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى المعنوية Sig	رقم العبارة	معامل الارتباط بيرسون (Pearson)	مستوى المعنوية Sig
العبارة 01	0.358**	0.006	العبارة 04	0.480**	0.000
العبارة 02	0.588**	0.000	العبارة 05	0.740**	0.000
العبارة 03	0.786**	0.000	العبارة 06	0.620**	0.000
المحور الثالث	0.817**	0.000	//	//	//
**. دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05)					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم "03")

تشير معطيات الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة، بمعنى أن هناك علاقة طردية بين جميع فقرات محور العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية. حسب إجابات العينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للمحور حيث تراوحت ما بين (0.786) في حدها الأعلى مقابل العبارة (03)، وبين (0.358) في حدها الأدنى مقابل العبارة رقم (01)، وأن جميع عبارات هذا المحور كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وبذلك يعتبر المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه.

المبحث الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: وصف خصائص عينة الدراسة

أ-توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

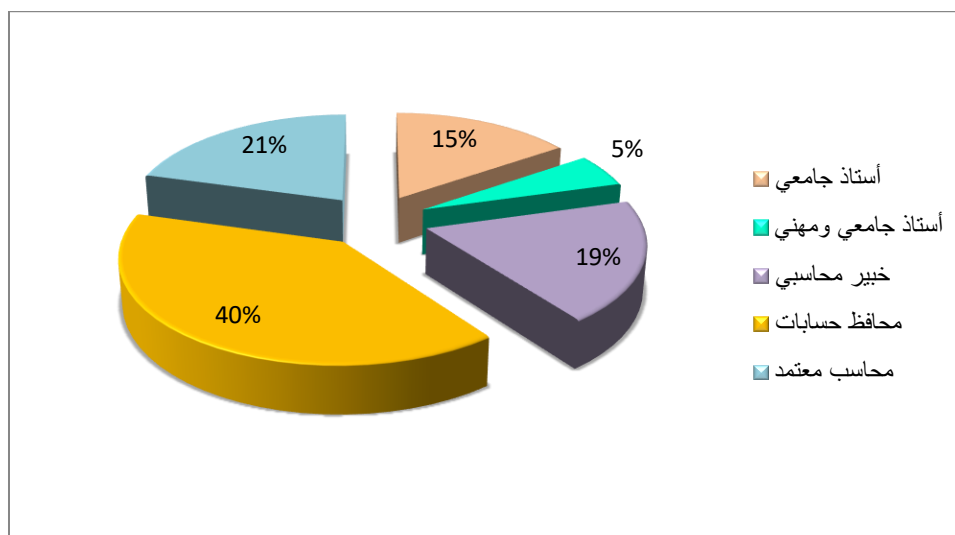
جدول رقم (3-7): يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المهنة

النسبة %	التكرار	المهنة
15,5%	9	أستاذ جامعي
5,2%	3	أستاذ جامعي ومهني
19,0%	11	خبير محاسبي
39,7%	23	محافظ حسابات
20,7%	12	محاسب معتمد
100%	58	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق (04)

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 58 فردا، نلاحظ أنها توزعت حسب متغير المهنة أغلبية عينة الدراسة محافظ الحسابات بعدد 23 ونسبة 39,7% تليها كل من محاسب معتمد وخبير محاسبي بنسب متقاربة على التوالي 20,7%؛ 19,0%، أما 78 أستاذ جامعي بعدد 9 ونسبة 15,5% في حين أجامعي ومهني بعدد 3 ونسبة 5,2% من المجموع الإجمالي للنسب. كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

ب-توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

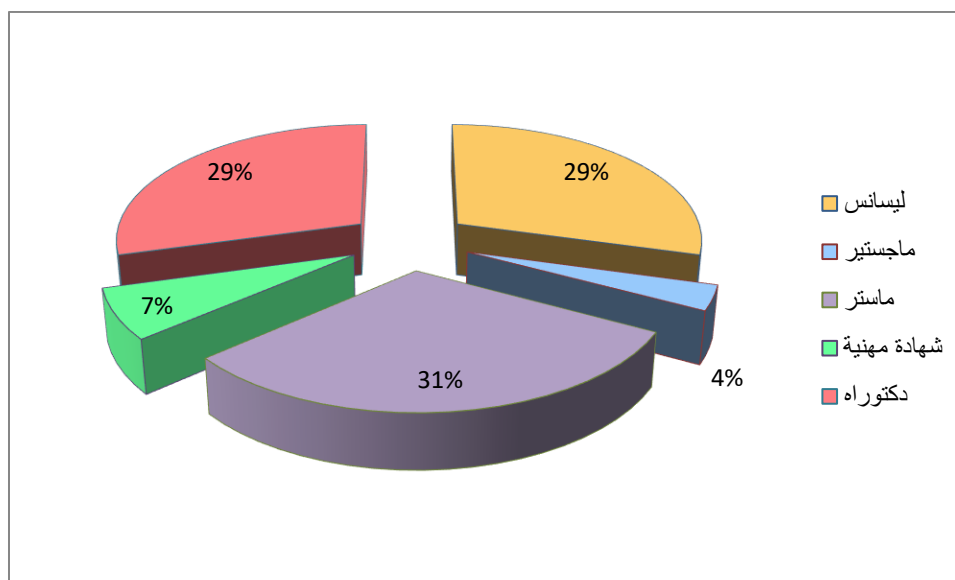
جدول رقم (3-8): يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار		
29,3%	17	ليسانس	المؤهل العلمي
3,4%	2	ماجستير	
31%	18	ماستر	
6,9%	4	شهادة مهنية	
29,3%	17	دكتوراه	
100%	58	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (04)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عينة الدراسة بمستوى جامعي حيث أظهرت النتائج كل من ليسانس وماستر ودكتوراه بنسب متقاربة على التوالي: (29,3%)؛ (31%)؛ (29,3%) في حين كل من شهادة مهنية بعدد 4 ونسبة 6,9% وماجستير بعدد 2 ونسبة 3,4% من المجموع الإجمالي للنسب. كما هو مبين في الشكل

الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS

ج-توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

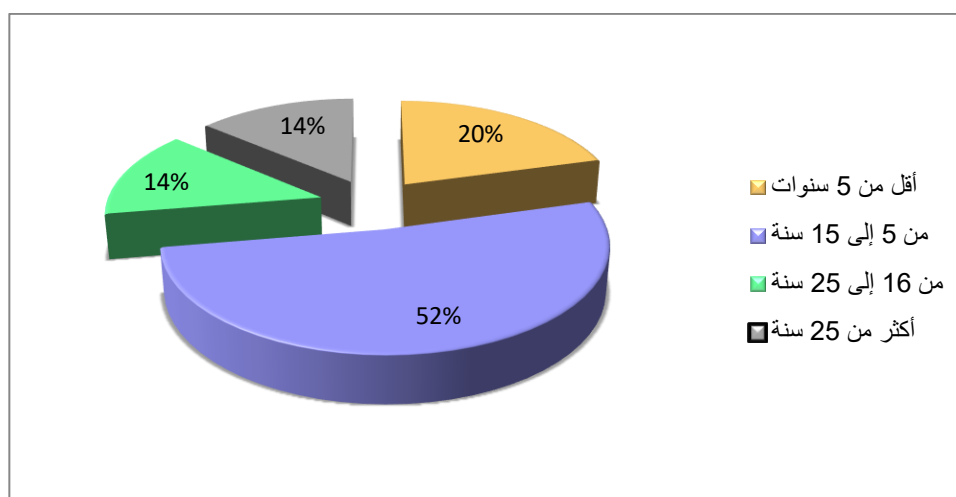
جدول رقم (3-9): يبين توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	
20,7%	12	أقل من 5 سنوات
51,7%	30	من 5 إلى 15 سنة
13,8%	8	من 16 إلى 25 سنة
13,8%	8	أكثر من 25 سنة
100%	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (04)

يتبين لنا أن أغلبية عينة الدراسة ذو خبرة وكفاءة عالية حيث أغلبيتهم لديهم سنوات خبرة من 5 إلى 15 سنوات بعدد 30 ونسبة 51,7%، تليها أقل من 5 سنوات بعدد 12 ونسبة 20,7% في حين كل من 16 إلى 25 سنة وأكثر من 25 سنة بنسبة متساوية على التوالي (13,8%). ما يدل على خبرتهم العملية حيث كلما تقادم المورد البشري بالمؤسسة كلما زادت قيمته العلمية.

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 25

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمخاور الدراسة

المحور الأول: معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج الخور الأول

الجدول رقم (3-10) : نتائج تحليل محور الأول

رقم العبارة	المقياس	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	الترتيب
العبارة 01	التكرار	-	-	13	22	23	4.17	0.775	مرتفعة	03
	النسبة %	-	-	22.4	37.9	39.7				
العبارة رقم 02	التكرار	-	2	4	34	18	4.17	0.704	مرتفعة	02
	النسبة %	-	3.4	6.9	58.6	31.0				
العبارة 03	التكرار	3	7	8	22	18	3.78	1.170	مرتفعة	08
	النسبة %	5.2	12.1	13.8	37.9	31.0				
العبارة 04	التكرار	-	1	3	25	29	4.41	0.676	مرتفعة جدا	01
	النسبة %	-	1.7	5.2	43.1	50.0				
العبارة 05	التكرار	-	1	11	32	14	4.02	0.713	مرتفعة	04
	النسبة %	-	1.7	19.0	55.2	24.1				
العبارة 06	التكرار	2	4	6	33	13	3.88	0.957	مرتفعة	05
	النسبة %	3.4	6.9	10.3	56.9	22.4				
العبارة 07	التكرار	-	7	13	19	19	3.86	1.017	مرتفعة	06
	النسبة %	-	12.1	22.4	32.8	32.8				
العبارة 08	التكرار	-	5	17	25	11	3.72	0.874	مرتفعة	09
	النسبة %	-	8.6	29.3	43.1	19.0				
العبارة 09	التكرار	2	2	9	36	9	3.83	0.861	مرتفعة	07
	النسبة %	3.4	3.4	15.5	62.1	15.5				
المحور الأول.	التكرار	-	-	-	-	-	3.9828	0.51774	مرتفعة	-
	النسبة %	-	-	-	-	-				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (05)

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه ، أن المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للمحور الأول قد تراوحت بين (04.41; 3.72، وأن العبارة رقم (04) والتي تنص على " من الأحسن أن تكون هناك معايير تدقيق لمواكبة تطور الممارسة والفكر المحاسبي % احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.41 وانحراف

معياري 0.676 في حين العبارة رقم (08) " يتطابق تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل والمحتوى مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم " 011 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية. " احتلت المرتبة الأخيرة من حيث اهميتها النسبية بمتوسط حسابي قدره 3.72 وانحراف معياري 0.874

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات والمتعلق معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر بلغ : 3.9828 وبانحراف معياري بلغ 0.51774 وقيمة المتوسط الحسابي هو ضمن مجال (من 3.40 الى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوى معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر هو موجود بدرجة موافقة وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة

المحور الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائرية

سوف ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني.

الجدول رقم(3-11):نتائج تحليل محور الثاني

رقم العبارة	التردد	النسبة %	متوسط	انحراف معياري	التردد	النسبة %	متوسط	انحراف معياري	التردد	النسبة %
العبارة 01	التكرار	-	5	17	19	17	3.83	.958	مرتفعة	09
	النسبة %	-	8.6	29.3	32.8	29.3				
العبارة رقم 02	التكرار	-	5	10	24	19	3.98	0.927	مرتفعة	05
	النسبة %	-	8.6	17.2	41.4	32.8				
العبارة 03	التكرار	-	3	6	25	24	4.21	0.833	مرتفعة جدا	03
	النسبة %	-	5.2	10.3	43.1	41.4				
العبارة 04	التكرار	-	2	3	24	29	4.38	0.745	مرتفعة جدا	01
	النسبة %	-	3.4	5.2	41.4	50.0				
العبارة 05	التكرار	-	3	9	33	13	3.97	0.772	مرتفعة	06
	النسبة %	-	5.2	15.5	56.9	22.4				
العبارة 06	التكرار	3	12	21	13	9	3.22	1.109	مرتفعة	11
	النسبة %	5.2	20.7	36.2	22.4	15.5				
العبارة 07	التكرار	3	3	15	24	13	3.71	1.043	مرتفعة	10
	النسبة %	5.2	5.2	25.9	41.4	22.4				

07	مرتفعة	0.949	3.90	15	29	8	5	1	التكرار	العبارة 08
				25.9	50.0	13.8	8.6	1.7	النسبة %	
02	مرتفعة جدا	0.767	4.21	22	28	6	2	-	التكرار	العبارة 09
				37.9	48.3	10.3	3.4	-	النسبة %	
04	مرتفعة	0.667	4.10	15	35	7	1	-	التكرار	العبارة 10
				25.9	60.3	12.1	1.7	-	النسبة %	
08	مرتفعة	0.892	3.90	15	27	11	5	-	التكرار	العبارة 11
				25.9	46.6	19.0	8.6	-	النسبة %	
-	مرتفعة	.58988	3.9451	-	-	-	--	-	التكرار	المحور الثاني
				-	-	-	-	-	النسبة %	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (05)

تشير معطيات الجدول رقم أعلاه أن المتوسطات الحسابية لاجابات عينة الدراسة للمحور الثاني قد تراوحت بين 3.22؛ 4.38 وأن العبارة رقم (04) والتي تنص على " ضرورة وضع المدقق لخطة ملائمة في عملية التدقيق للوصول الى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.38) وانحراف معياري (0.745) في حين العبارة رقم (06) " عدم وجود اية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقين لاستمرارية الاستقلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية " احتلت المرتبة الأخيرة من حيث اهميتها النسبية بمتوسط حسابي قدره (3.22) وانحراف معياري (1.109).

من خلال الجدول رقم المتعلق مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائرية يتضح توجه اراء المستجوبين حول عبارات المحور الثاني ، حيث كانت توجهات آرائهم بالموافقة على كل العبارات التي جاءت في هذا المحور، وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي بأجمالي عبارات المحور الذي بلغ 3.9451 وبانحراف معياري قدر بـ 0.58988 .

المحور الثالث: العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية

سوف نحاول في هذا المحور ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي والاحصائي بالنتائج المتعلقة باتجاه اراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

الجدول رقم(3-12): نتائج تحليل محور الثالث.

رقم العبارة	المقياس	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
العبارة 01	التكرار	-	-	9	27	22	4.22	0.702	مرتفعة جدا	01
	النسبة %	-	-	15.5	46.6	39.7				
العبارة رقم 02	التكرار	1	1	9	28	19	4.09	0.844	مرتفعة	02
	النسبة %	1.7	1.7	15.5	48.3	32.8				
العبارة 03	التكرار	1	7	22	12	16	3.60	1.075	مرتفعة	04
	النسبة %	1.7	12.1	37.9	20.7	27.6				
العبارة 04	التكرار	2	6	19	21	10	3.53	1.012	مرتفعة	05
	النسبة %	3.4	10.3	32.8	36.2	17.2				
العبارة 05	التكرار	7	12	14	16	9	3.14	1.263	متوسطة	06
	النسبة %	12.1	20.7	24.1	27.6	15.5				
العبارة 06	التكرار	-	9	5	28	16	3.88	0.993	مرتفعة	03
	النسبة %	-	15.5	8.6	48.3	27.6				
المحور الثالث	التكرار	-	-	-	-	-	3.7443	0.60474	مرتفعة	-
	النسبة %	-	-	-	-	-				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (04)

نلاحظ من خلال النتائج المبينة الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لاجابات عينة الدراسة للمحور الثالث قد تراوحت بين (3.14، 4.14)، وأن العبارة رقم (01) والتي تنص على "يجرص محافظ الحسابات على المشاركة في الملتقيات والدورات التكوينية التي تخص معايير التدقيق الجزائية وذلك من أجل تطوير قدراته احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.22) وانحراف معياري (0.702) في حين العبارة رقم (05) "عدم تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات " احتلت المرتبة الأخيرة من حيث اهميتها النسبية بمتوسط حسابي قدره (3.14) وانحراف معياري (1.263).

من خلال الجدول أعلاه المتعلق العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية يتضح توجه اراء المستجوبين حول عبارات المحور الثالث ، حيث كانت توجهات آرائهم بالموافقة على كل العبارات التي جاءت في هذا المحور، وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي بأجمالي عبارات المحور الذي بلغ 3.7443 وبانحراف معياري قدر ب0.60474

المطلب الثالث : نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) للبيانات

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار Shapiro-Wilk) والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-13): يبين نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة

رقم المتغير	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة على المتغيرات الدراسة
	Sig	Df	Statistic	Sig	Df	Statistic	
طبيعي	0,170	58	0,963	0,194	58	0,118	المحور الأول
طبيعي	0,168	58	0,970	0,179	58	0,123	المحور الثاني
طبيعي	0,236	58	0,974	0,200*	58	0,095	المحور الثالث
قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي.							

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 25

من خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أكبر من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov^a) وتظهر أن مستوى المعنوية sig للمحور الأول بلغ 0.194= sig هي أكبر من (0.05) ، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني بلغت قيمة sig = 0.179 وهي أكبر من 0.05 ، بالإضافة لبيانات المحور الثالث Sig=0.200 ومنه بيانات إجابات العينة على جميع العبارات محاور الاستبيان تدل على

إتباع البيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي. ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية لتحليل إجابات وأراء افراد العينة واختبار الفرضيات الدراسة.

الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية: لمعايير التدقيق الجزائرية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات

لاختبار الفرضية نقوم بصياغتها احصائيا كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): ليس لمعايير التدقيق الجزائرية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات

الفرضية البديلة (H_1): لمعايير التدقيق الجزائرية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات

الجدول رقم (3-14) يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية

معنوية تأثير بين المتغيرين			معنوية العلاقة بين المتغيرين		
مستوى المعنوية (SIG)	اختبار (T)	معامل الانحدار	قيمة F المحسوبة	معامل التفسير (R ²)	معامل الارتباط بيرسون (r)
0.000	3.373	0.575	19,126	0.255	0.505

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25 (أنظر الملحق رقم "06")

يتضح من جدول ما يلي:

❖ دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05)

- معنوية العلاقة بين المتغيرين: من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت ($F_{cal}=19.126$) وهي دالة إحصائية لأن قيمة ($Sig=0.00$) المصاحبة لقيمة (F) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (معايير التدقيق الجزائرية و مدى التزام محافظ الحسابات بها) عند مستوى الدلالة 0.05

- معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة B): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت ($T_{cal}=3.373$) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة ($Sig=0.000$) المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائية) لمتغير معايير التدقيق الجزائرية

❖ ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): معايير التدقيق الجزائية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات

❖ تفسير لقيم (معامل الارتباط بيرسون (r)، معامل التحديد (R^2)، معامل الانحدار (B))

- تفسير قيمة واتجاه العلاقة بين المتغيرين: من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي بلغت قيمته: ($r=0.505$) وهو موجب ويدل ذلك أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين طردية (موجبة) أي أن معايير التدقيق الجزائية لها دور إيجابيا على جودة تقرير محافظ الحسابات حيث كلما ازدادت التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائية لكلما كانت تقرير ذات جودة حسب اجابات عينة الدراسة.

- تفسير نسبة المساهمة (R^2) بين المتغيرين: من خلال قيمة معامل التفسير المقدرة بـ ($R^2=0.255$) ، يتضح بأن متغير معايير التدقيق تفسر (فعاليتها) بـ 25.5 % من التغيرات التي تحدث في جودة تقرير محافظ الحسابات .

- تفسير قيمة التأثير (معامل الانحدار B) بين المتغيرين: تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول أعلاه والمقدرة بـ ($B=0.575$) أنه كلما رفعنا في مستويات تطبيق معايير التدقيق الجزائية وحدة واحدة يعقبها زيادة في درجات تحسين تقرير وجودة محافظ الحسابات بقيمة 0.575 وحدة.

- الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية: لا توجد فروق في التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية

لاختبار الفرضية نقوم بصياغتها إحصائيا كما يلي:

❖ الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق في التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية

❖ الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق في التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية

للتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا لاختلاف في التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-way ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات عينة أفراد عينة الدراسة والنتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول (3-15): نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	قيمة F	مستوى المعنوي Sig
المؤهل العلمي	بين المجموعات	2,172	1,630	0,180
	خلال المجموعات	17,661		
المهنة	بين المجموعات	2,748	2,131	0,090
	خلال المجموعات	17,086		
سنوات الخبرة المهنية	بين المجموعات	2,512	2,610	0,061
	خلال المجموعات	17,322		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات الـ SPSS أنظر الملحق رقم (07)

تشير معطيات الجدول أعلاه أن قيم مستوى المعنوية المصاحبة لإحصائية F، جاءت أقل من 0.05 بالنسبة للمتغيرات الشخصية كل من المؤهل العلمي، المهنة وسنوات الخبرة المهنية بالمؤسسة محل الدراسة وأي توجد فروق معنوية في متوسطات إجابات أفراد العينة وبهذا نقبل فرضية البديلة عند مستوى دلالة 5%، فيما يتعلق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين آراء أفراد عينة الدراسة المستجيبين لهذه الدراسة حول التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية

❖ بناءا عليه نتائج اختبار الفرضية: نقبل الفرضية الصفرية (H_0) نرفض الفرضية البديلة (H_1) لا توجد فروق في التزام واستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية

الفرع الرابع: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية

لاختبار الفرضية نقوم بصياغتها احصائيا كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): ليس هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية

الفرضية البديلة (H_1): هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية

الجدول رقم (3-16) يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الثالثة

معنوية تأثير بين المتغيرين			معنوية العلاقة بين المتغيرين		
مستوى المعنوية (SIG)	اختبار (T)	معامل الانحدار	قيمة F المحسوبة	معامل التفسير (R ²)	معامل الارتباط بيرسون (r)
0.019	2.408	0.358	5.798	0.094	0.306

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V25 (أنظر الملحق رقم "00")

يتضح من جدول ما يلي:

❖ دراسة معنوية العلاقة والتأثير بين المتغيرين (الدلالة الإحصائية عند 0.05)

معنوية العلاقة بين المتغيرين: من خلال نتيجة اختبار F (F-test) نجد قيمة F المحسوبة بلغت ($F_{cal}=19.126$) وهي دالة إحصائية لأن قيمة ($Sig=0.019$) المصاحبة لقيمة (F) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين (معايير التدقيق الجزائية وصعوبات التي تطرأ دون تطبيقها) عند مستوى الدلالة 0.05

معنوية التأثير بين المتغيرين (معنوية قيمة B): من خلال نتيجة اختبار (T-Test) نجد قيمة T المحسوبة بلغت ($T_{cal}=2.208$) وهي دالة إحصائية حيث أن قيمة ($Sig=0.019$) المصاحبة لقيمة (T) هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي (دال إحصائي) لمتغير معايير التدقيق الجزائية

ومنه نستنتج قرار اختبار الفرضية: انه توجد علاقة دالة إحصائية ذات تأثير معنوي بين المتغيرات المدروسة وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية

تفسير لقيم (معامل الارتباط بيرسون (r)، معامل التحديد (R^2)، معامل الانحدار (B)

تفسير قيمة واتجاه العلاقة بين المتغيرين: من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي بلغت قيمته: ($r=0.306$) وهو موجب ويدل ذلك أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين طردية (موجبة) أي أن معايير التدقيق الجزائية لها دور إيجابي على حيث كلما ازدادت التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائية كلما كانت صعوبات تطرأ دون تطبيقها أقل

- تفسير نسبة المساهمة (R^2) بين المتغيرين: من خلال قيمة معامل التفسير المقدرة بـ ($R^2 = 0.094$) ، يتضح بأن متغير معايير التدقيق تفسر (فعاليته) بـ 9.4 % من التغيرات التي تحدث دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.
- تفسير قيمة التأثير (معامل الانحدار **B**) بين المتغيرين: تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول أعلاه والمقدرة بـ ($B = 0.358$) أنه كلما رفعنا في مستويات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وحدة واحدة يعقبها نقصان في درجات صعوبات تطراً دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية بقيمة 0.358 وحدة.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تعرفنا على عينة محل الدراسة واعتمدنا في هذه الدراسة على الاستمارة التي تم توزيعها على عينة الدراسة، وتضمنت الاستمارة ثلاث محاور أساسية هي المحور الأول معايير التدقيق الجزائية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر المحور الثاني مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائية ، المحور الثالث العوائق التي تطرأ في تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية ، وعند استرجاع الاستمارة ثم تفريغها وتحليل بياناتها بالاعتماد على برنامج " SPSS " ثم الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللازمة للإجابة على إشكالية الدراسة، ومن خلال تحليل إجابات الأفراد العينة وتفسيرها توصلنا إلى الإجابة على الأسئلة الفرضية الرئيسية كالتالي:

- ✓ معايير التدقيق الجزائية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ لا توجد فروق في التزام واستيعاب لمراجع الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية حسب المتغيرات الشخصية؛
- ✓ هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائية.

الخاتمة

إن التطور المتواصل والسريع الذي شهدته مهنة التدقيق أكسبها مكانة هامة على الصعيد المحلي والدولي، نظرا للحاجة الماسة إليها التي قابلت التوسع الإقتصادي وعوامل الإستثمار الحديثة.

وهو ما دفع بالجزائر إلى إصدار معايير تدقيق خاصة بها، بهدف الرقي بمستوى المهنة بإعتبارها مطلب أساسي للمراجع والمؤسسات، لأنها تعتبر مرجع يسترشد به المراجع الخارجي في إعداد تقريره لتفادي الوقوع في الأخطاء، كما أنها تمنح تسهيلات أكثر للإستثمار الأجنبي والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية.

وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث التي تتمحور حول مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية وتطبيقها على جودة تقرير محافظ الحسابات، وعليه ومن خلال تناولنا للموضوع خصصنا فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي وذلك من أجل معرفة مدى إستيعاب مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ومدى الإلتزام بها والعوائق التي تطرأ دون تطبيقها من قبل محافظ الحسابات وقد توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1- نتائج اختبار الفرضيات

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة وبطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: حددت القوانين والتنظيمات الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في مختلف جوانبه المتعلقة بالمهنة، وبالتالي ثبت صحة الفرضية الأولى

الفرضية الثانية: لمعايير التدقيق الجزائرية دور في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات، وبالتالي ثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق في الإلتزام والاستيعاب لمراجع الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية، وبالتالي ثبت صحة الفرضية الثالثة.

الفرضية الرابعة: هناك صعوبات تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، وبالتالي عدم تحقيق الفرضية الرابعة.

2- نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية:

- تدعم المعايير الجزائرية للتدقيق القانون 10-01 والتي تسمح بالتماشي مع المتطلبات الدولية للمهنة؛

- تم اقتباس عدة معايير لتدقيق الجزائرية مجملها من معايير التدقيق الدولية، وتم إسقاطها على البيئة الجزائرية وهذا لتحقيق توافق بينهما؛

- توجد هيئات مسؤولة عن مهنة التدقيق في الجزائر وهي المسؤولة عن تطوير مهنة التدقيق، كالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- المعايير مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة، وذلك لإعطاء مخرجات ذات جودة.

3- التوصيات المقترحة

- إلزام المدققين على الدخول في تربصات تكوينية والخضوع لاختبارات، الهدف منها التأكد من كفاءة المتربص لتحمل مسؤوليات التدقيق؛

- لا بد من مواصلة تطوير معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى والتطورات الدولية؛

- إعادة النظر في انسجام وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق والنظام الوطني المحاسبي كون أن مخرجات المحاسبة هي مدخلات التدقيق؛

- لا بد من الهيئة المنظمة للمهنة بالجزائر أن تولي عناية كافية في مراقبة جودة التقارير وطريقة عمل المراجع، عن طريق تفعيل لجان الجودة المستحدثة.

4- آفاق الدراسة

- اختبار علاقة معايير التدقيق الجزائرية والنظام المحاسبي المالي؛

- دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛

- حاجة محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية؛

- دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية ومدى إسهامهما في جلب إستثمارات أجنبية للجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ط2، دار الصفاء، عمان، 2015.
3. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
4. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
5. أحمد نقاز، صديقي مسعود، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010.
6. أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان.
7. ألفين ارينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة مدخل متكامل الجزء الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2002.
8. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، دار الجامعة، القاهرة 2009/2008.
9. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005.
10. إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
11. حسين يوسف القاضي، أصول المراجعة، جامعة دمشق، 2013_2014.
12. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية- دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
14. رزق أبو الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، 2005.
15. السيد محمد سرايا، مراجعة والرقابة المالية _ المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
16. صالح حميداتو، المراجعة الجبائية للمؤسسات الإقتصادية، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، مصر، 2019.
17. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط1، العراق، 1999.
18. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
19. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر 2000.
20. عماد سعيد الزمر، أحمد الوفا رمضان وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
21. عمار سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة كلية التجارة.
22. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
23. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
25. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعي، 2002.
26. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية _ مفاهيم الاساسية وآليات التطبيق _ وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002.
27. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
28. محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
29. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
30. منصور حامد وآخرون، الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مقررات الفرقة الثالثة قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2019.
31. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
32. رقايقية فاطمة الزهراء، التدقيق الخاسبي، دروس وتطبيقات، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، ص45.

الرسائل والأطروحات الجامعية

33. بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية: وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012/2013.

34. حاج مختار محمد خير الدين، اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، ادرار، 2018-2019.
35. حامد طلبة أبو هيب، أصول المراجعة، الطبعة 1، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011.
36. سعاد شدرى معمر، التقارير المالية وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية مؤسسة، كلية علوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2015.
37. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية- دراسة حالة الشركة الجزائرية للألنيوم **ALGAL** بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2004.
38. محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضيق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

الدوريات والمجلات

39. بليبة محمد، بوشرف جيلالي، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل قانون 10-01، مجلة الاقتصاد والمناجنت الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، التسيير بجامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان.
40. عوماري عائشة، أقاسم عمر، واقع مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 01، الجزائر.
41. مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الإستثمار في أسهم الشركات-من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 2010، 4.
42. نوح لبوز، بوعلاق مبارك، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة التقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات إقتصادية، العدد 02، الجزائر، 2019/10/22.

الملتقيات

43. بحثة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس يوم 07 أفريل 2018.
44. جغولف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب الضريبي، الملتقى الوطني مهنة التدقيق في الجزائر، سكيكدة 11_12 أكتوبر 2010.
45. زينب بوقابة، مداخلة بعنوان: متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس يومي 11 و 12 أفريل 2018.
46. عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة **ISA**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
47. مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (**IAS-IFRS**) والمعايير الدولية للمراجعة (**ISA**)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

القوانين والمراسيم

48. الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 11 يونيو 2010، المادة 31 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010.
49. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، المؤرخ في 13 جانفي 2013.
50. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخ في 12 يناير 2014.
51. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخ في 23 أفريل 2013.

52. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 21 جويلية 2012.
53. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، المؤرخ في 26 مارس 2013.
54. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، القرارات الوزارية المشتركة المؤرخة في 07 مارس 2017.
55. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، المؤرخ في 24 نوفمبر 2011.
56. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29/06/2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نص المواد 18. 19. 22. 23.
57. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الجزائري، 2007.
58. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 022، 2016.
59. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 150، 2016.
60. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 023، 2017.
61. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 077، 2018.
62. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 110، 1969.
63. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المؤرخ في 16 فيفري 2011.
64. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، المؤرخ في 26 ماي 2011.
65. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
66. لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزير المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016.

المقررات

66. وزارة المالية، المقرر رقم 022 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
 67. وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
 68. وزارة المالية، المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017.
 69. وزارة المالية، المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
- ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية.

Books

70. Lionnel et Gérard v, **Audit et control interne, Aspects financiers opération et strtégique**, 4eme edit, Dalloze, paris ;1992 ,p17.
71. Bénétoit pigé, **Audit et control interne**, 2eme edit, Ems management et société, France, 2004, p52.
72. J.CBecour, H.Boquin, **AuditOperationnel**, 2emeedit, Economica, paris, 1996,p12.

الملاحق



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

إستبيان

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة تحية طيبة وبعد :
في إطار استكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق تقوم
الطلبة ببحث بعنوان " دور معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير محافظ الحسابات " نأمل أن تتكرموا
وتخصصوا جزءا من وقتكم الثمين للملاءمة هذا الاستبيان لتساهموا في انجاز هذا العمل وتساعدوا الطلبة للوصول
إلى نتائج تعبر عن الواقع الميداني.

لذلك نرجوا منكم التمعن في قراءة الأسئلة التالية والإجابة عليها عن طريق وضع إشارة (x) في الخانة التي
تتفق مع رأيكم, شاكرين مقدما جهودكم وحسن تعاونكم, علما أن إجاباتكم سوف تستخدم لأغراض البحث
العلمي فقط, وبشكل سري.
مع فائق التقدير والاحترام لكم.

تحت إشراف الأستاذ:
بن خليفة بلقاسم

الطلبة:
علاوه أماني
الريغي سارة
عبيدي عبد الستار

أولاً: المعلومات الشخصية

1. المستوى أو المؤهل العلمي الحاصل (ة) عليه:

ليسانس ()	ماجستير ()
ماستر ()	شهادة مهنية ()
دكتوراه ()	أخرى، حدد
 2. المهنة:

أستاذ جامعي ()	خبير محاسبي ()
أستاذ جامعي ومهني ()	محافظ حسابات ()
محاسب معتمد ()	
 3. الخبرة

أقل من 5 سنوات ()	من 16 إلى 25 سنة ()
من 5 إلى 15 سنوات ()	أكثر من 25 سنة ()
- ثانياً: محاور الدراسة

لرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: معايير التدقيق الجزائرية ومدى استيعابها من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر						
01	تتابع تطور معايير التدقيق					
02	تحاول الجزائر وضع منظومة لمعايير التدقيق لتأكيد إصرارها في الانضمام لمنظمة التجارة العالمية					
03	معايير التدقيق الجزائرية حسنت واقع الممارسة المهنية أكثر من قبل					
04	من الأحسن أن تكون هناك معايير تدقيق لمواكبة تطور الممارسة والفكر المحاسبي					
05	سهلت معايير التدقيق الجزائرية عمل محافظ الحسابات					
06	معايير التدقيق أثرت بشكل إيجابي على تقرير محافظ الحسابات					
07	يعد محافظ الحسابات في الجزائر تقريره وفقاً لمعايير التدقيق الجزائرية					
08	يتطابق تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل والمحتوى مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم "700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".					
09	يوجد علاقة طردية بين استخدامك لمعايير التدقيق الجزائرية وبين جودة تقريرك النهائي.					

المحور الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات للمعايير التدقيق الجزائرية					
01	تكتب أحكام التدقيق في رسالة المهمة التي يمضيها المدقق و الكيان				
02	تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الاخير بمسؤولياته على أكمل وجه				
03	يستند المدقق في إبداء رأيه على أدلة الاثبات المنقطة المجمعة				
04	ضرورة وضع المدقق لخطة ملائمة في عملية التدقيق للوصول الى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته				
05	يضع المدقق اجراءات تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشف المالية				
06	عدم وجود اية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقين لاستمرارية الاستقلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الاستمرارية				
07	يمكن للمدقق الاستعانة في التدقيق بالمعينة الاحصائية وغير الاحصائية				
08	يتكون ملف التدقيق من الوثائق الكافية والملائمة للعناصر المنقطة لدعم تقرير المدقق				
09	تهدف معايير التدقيق الجزائرية الى توحيد عمل محافظي الحسابات في الجزائر				
10	جودة تقرير محافظ الحسابات أساس في اختياره				
11	في رأيك تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حسن من مهنة المحاسبة في الجزائر				
المحور الثالث: العوائق التي تطرأ دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية					
01	يحرص محافظ الحسابات على المشاركة في المنتديات والدورات التكوينية التي تخص معايير التدقيق الجزائرية وذلك من أجل تطوير قدراته				
02	تستلزم مكاتب التدقيق في الجزائر الى بعض الوقت لاستيعاب مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق الجزائرية (NAA)				
03	إغفال الهيئات المنظمة للمهنة مرافقتها للمهنيين للانتقال الى معايير التدقيق (NAA)				
04	يتقاضى محافظ الحسابات عند عدم الالتزام في اعداد تقريره على معايير التدقيق الجزائرية (NAA)				
05	عدم تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات				
06	نقص الفهم والاطلاع الجيد لدى محافظي الحسابات على ما تنصه معايير التدقيق الجزائرية (NAA) يخلق عائق للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير				

شكرا على حسن تعاونكم

الملحق رقم (02): نتائج اختبار ألفا كرونباخ

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	58	100,0
	Excluded ^a	0	,0
	Total	58	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,888	26

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,768	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,874	11

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,656	6

الملحق رقم (03): الاتساق الداخلي لمحاو الدراسة

Correlations

Correlations																				
الأول المحور	النقطة النهائية	"المالية"	الجزائرية	التدقيق	لمعايير	وفقا	على	الجزائرية	تطور	الممارسة	الانضمام	في	إصرارها	لتأكيد	الدقيق	معايير	منظومة	وضع	الجزائر	تحاول
يتطابق المدقق تقرير الخارجي حيث من الشكل والمحتوى به ملجاء مع	يوجد	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير
علاقة	بين طردية	استخدامك	لمعايير	التدقيق	الجزائرية	جودة وبين	تقريرك	النقطة النهائية	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير	معايير
605**	334*	408**	253	336**	344**	129	275*	234	1	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234
0,000	0,010	0,001	0,055	0,010	0,008	0,334	0,036	0,077		0,077		0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077
58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
623**	368**	221	303*	422**	413**	290*	261*	1	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234
0,000	0,004	0,095	0,021	0,001	0,001	0,027	0,048		0,077	0,077		0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077	0,077
58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
682**	309*	144	401**	493**	383**	097	261*	275*	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234	234
0,000	0,018	0,280	0,002	0,000	0,003	0,469	0,048	0,036		0,036		0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036	0,036
58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
271*	004	107	033	-166	276*	1	097	290*	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129	129

التدقيق معايير	Sig. (2-tailed)	,334	,027	,469		,036	,214	,803	,422	,975	,039
تطور لمواكبة	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
والفكر الممارسة	Pearson	,344**	,413**	,383**	,276*	1	,363**	,318*	,374**	,119	,645**
المحاسبي	Correlation										
معايير سهلت	Sig. (2-tailed)	,008	,001	,003	,036		,005	,015	,004	,373	,000
الجزائرية التدقيق	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
محافظ عمل	Pearson	,336**	,422**	,493**	-,166	,363**	1	,416**	,064	,485**	,673**
الحسابات	Correlation										
معايير سهلت	Sig. (2-tailed)	,010	,001	,000	,214	,005		,001	,631	,000	,000
الجزائرية التدقيق	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
محافظ يحد	Pearson	,253	,303*	,401**	,033	,318*	,416**	1	,252	,373**	,662**
في الحسابات	Correlation										
تقريره الجزائر	Sig. (2-tailed)	,055	,021	,002	,803	,015	,001		,056	,004	,000
لمعايير وفقا	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
الجزائرية التدقيق	Pearson	,408**	,221	,144	,107	,374**	,064	,252	1	,285*	,519**
تقرير يتطابق	Correlation										
الخارجي المدقق	Sig. (2-tailed)	,001	,095	,280	,422	,004	,631	,056		,030	,000
الشكل حيث من	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
مع والمحتوى	Pearson	,334*	,368**	,309*	,004	,119	,485**	,373**	,285*	1	,627**
معياري به ماجاء	Correlation										
الجزائري التدقيق	Sig. (2-tailed)	,010	,004	,018	,975	,373	,000	,004	,030		,000
رقم 700	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
الراي تاسيس"	Pearson	,605**	,623**	,682**	,271*	,645**	,673**	,662**	,519**	,627**	1
التدقيق وتقرير	Correlation										
"المالية للكشوف	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,039	,000	,000	,000	,000	,000	
علاقة يوجد	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
بين طردية	Pearson	,605**	,623**	,682**	,271*	,645**	,673**	,662**	,519**	,627**	1
استخدامك	Correlation										
التدقيق لمعايير	Sig. (2-tailed)	,010	,004	,018	,975	,373	,000	,004	,030		,000
وبين الجزائرية	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58
تقريرك جودة	Pearson	,605**	,623**	,682**	,271*	,645**	,673**	,662**	,519**	,627**	1
النهائي	Correlation										
الأول_المحور	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,039	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	58	58	58	58	58	58	58	58	58	58

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم (04): توزيع عينة الدراسة

		المهنة		Cumulative Percent
		Frequency	Percent	
Valid	جامعي أستاذ	9	15,5	15,5
	ومهنّي جامعي أستاذ	3	5,2	20,7
	محاسبي خبير	11	19,0	39,7
	حسابات محافظ	23	39,7	79,3
	معتمد محاسب	12	20,7	100,0
	Total	58	100,0	100,0

		العلمي المؤهل او المستوى		Cumulative Percent
		Frequency	Percent	
Valid	ليسانس	17	29,3	29,3
	ماجستير	2	3,4	32,8
	ماستر	18	31,0	63,8
	مهنية شهادة	4	6,9	70,7
	دكتوراه	17	29,3	100,0
	Total	58	100,0	100,0

		الخبرة		Cumulative Percent
		Frequency	Percent	
Valid	سنوات 5 من أقل	12	20,7	20,7
	سنة 15 إلى 5 من	30	51,7	72,4
	سنة 25 إلى 16 من	8	13,8	86,2
	سنة 25 من أكثر	8	13,8	100,0
	Total	58	100,0	100,0

الملحق رقم (05): اتجاه إجابات عينة الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التدقيق معايير تطور تتابع	58	4,17	,775
لمعايير منظومة وضع الجزائر تحاول الانضمام في إصرارها لتأكيد الدقيق العالمية التجارة لمظمة	58	4,17	,704
واقع حسنت الجزائرية التدقيق معايير قيل من أكثر المهنية الممارسة	58	3,78	1,170
التدقيق معايير هناك تكون ان الاحسن من المحاسبي والفكر الممارسة تطور لمواكبة	58	4,41	,676
عمل الجزائرية التدقيق معايير سهلت الحسابات محافظ	58	4,02	,713
على ايجابي بشكل اثرت التدقيق معايير الحسابات محافظ تقرير	58	3,88	,957
تقريره الجزائر في الحسابات محافظ يعد الجزائرية التدقيق لمعايير وفقا	58	3,86	1,017
حيث من الخارجي المدقق تقرير يتطابق معيار به ماجاء مع والمحتوى الشكل تاسيس " 700 رقم الجزائري التدقيق "المالية للكشوف التدقيق وتقرير الراي	58	3,72	,874
لمعايير استخدامك بين طردية علاقة يوجد تقريرك جودة وبين الجزائرية التدقيق النهائي	58	3,83	,861
الأول المحور	58	3,9828	,51774
Valid N (listwise)	58		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التي المهمة رسالة في التدقيق أحكام تكتب والكيان المدقق بمضيها	58	3,83	,958
تأكد للمدقق كتابية تصريحات الكيان تقديم أكمل على بمسؤولياته الأخير هذا لقيام وجه	58	3,98	,927
أدلة على رأيه إبداء في المدقق يستند الجمعية المقنعة الإثبات	58	4,21	,833
في ملائمة لخطه المدقق وضع ضرورة جيدة نتائج الى للوصول التدقيق عملية مهمته لتسهيل وكفيلة	58	4,38	,745

في قربة تحليلية إجراءات المدقق يضع تأسيس بهدف التدقيق أعمال تاريخ نهاية المالية الكشوف توافق حول عامة خلاصة	58	3,97	,772
المدقق تقرير في ملاحظة أية وجود عدم الإستغلال لإستمرارية اليقين عدم حول على الكيان لقدرة كضمان لايعتبر الإستمرارية	58	3,22	1,109
بالمعاية التدقيق في الإستعانة للمدقق يمكن الإحصائية وغير الإحصائية	58	3,71	1,043
الكافية الوثائق من التدقيق ملف يتكون تقرير لدعم المقنعة للعناصر والملائمة المدقق	58	3,90	,949
توحيد الى الجزائرية التدقيق معايير تهدف الجزائر في الحسابات محافظي عمل	58	4,21	,767
في أساس الحسابات محافظ تقرير جودة إختياره	58	4,10	,667
لمعايير الحسابات محافظ تطبيق رأيك في المحاسبة مهنة من حسن الجزائرية التدقيق الجزائر في	58	3,90	,892
الثاني المحور	58	3,9451	,58988
Valid N (listwise)	58		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المشاركة على الحسابات محافظ يحرص التي التكوينية والدورات الملتقيات في من وذلك الجزائرية التدقيق معايير تخص قدراته تطوير أجل	58	4,22	,702
بعض الى الجزائر في التدقيق مكاتب تلتزم وبرامج منهاجها لإستيعاب الوقت الجزائرية التدقيق معايير مع المعلوماتية	58	4,09	,844
مرافقتها للمهنة المنظمة الهيئات إغفال التدقيق معايير إلى للانتقال للمهنيين (ANN)	58	3,60	1,075
عدم عندا الحسابات محافظ يتقاضى معايير على تقريره اعداد في الالتزام (ANN) الجزائرية التدقيق	58	3,53	1,012
بين والتجارب الخبرات تبادل عدم الحسابات محافظي	58	3,14	1,263
محافظي لدى الجيد والاطلاع الفهم نقص التدقيق معايير تنصه ما على الحسابات في للمدقق عائق يخلق (ANN) الجزائرية المعايير بمتطلبات الوفاء	58	3,88	,993

الثالث_المحور	58	3,7443	,60474
Valid N (listwise)	58		

الملحق رقم (06): نتائج اختبار الفرضية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,505 ^a	,255	,241	,51381

a. Predictors: (Constant), الأول_المحور

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5,049	1	5,049	19,126	,000 ^b
	Residual	14,784	56	,264		
	Total	19,834	57			

a. Dependent Variable: الثاني_المحور

b. Predictors: (Constant), الأول_المحور

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,656	,528		3,136	,003
	الأول_المحور	,575	,131	,505	4,373	,000

a. Dependent Variable: الثاني_المحور

الملحق رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المستوى التعليمي

ANOVA

الثاني_المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,172	4	,543	1,630	,180
Within Groups	17,661	53	,333		
Total	19,834	57			

المهنة

ANOVA

الثاني_المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,748	4	,687	2,131	,090
Within Groups	17,086	53	,322		
Total	19,834	57			

الخبرة

ANOVA

الثاني_المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2,512	3	,837	2,610	,061
Within Groups	17,322	54	,321		
Total	19,834	57			

الملحق رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,306 ^a	,094	,078	,58079

a. Predictors: (Constant), الأول_المحور

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,956	1	1,956	5,798	,019 ^b
	Residual	18,890	56	,337		
	Total	20,845	57			

a. Dependent Variable: الثالث_المحور

b. Predictors: (Constant), الأول_المحور

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2,319	,597		3,887	,000
	الأول_المحور	,358	,149	,306	2,408	,019

a. Dependent Variable: الثالث_المحور