جامعة ابن خلدون – تيارت–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

انعكاسات المعايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي

–دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين–

إعداد الطلبة:

– بن بريكة نبيلة

– حيرش خيرة

الأستاذ المشرف:

– شبلاوي إبراهيم

لجنة المناقشة:

حيرش عبد القادر	أستاذ محاضر قسم "أ"	رئيسا
شبلاوي إبراهيم	أستاذ محاضر قسم "ب"	مقررا
قوادري رشيد	أستاذ محاضر قسم "أ"	مناقشا
روابة محمد	أستاذ محاضر قسم "أ"	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:.....

السنة الجامعية:2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وتقدير

أولا وقبل كل شي اشكر الله الدي وفقني الى ماكنت اطمح اليه والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

أتقدم بالشكر الجزيل والامتحان بعد الله سبحانه وتعالى والاستاد الفاضل شبلاوي إبراهيم على اشرافه على هذه المذكرة الذي لم يبخل علينا من وقته والنصائح والتوجيهاته

وأتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة المذكرة و على مجهوداتهم و تصحيحاتهم لأخطاء و النقائص.

اهداء

الحمد الله الذي وفقي لهذا لم نكن لنصل اليه لولا فضل الله علينا، من دواعي

الفخر والاعتزاز ان هدي ثمر جهد هذا العمل المتواضع الى:

اعز ما املك في الدنيا، الى من رحمتني بدعواتها وبركاتها

والوجه المنير والدتي الحبيبة اطال الله في عمرها

الى من علمني الحياة صبر وعطاء ابي العزيز اطال الله في عمره وادامه الله سندا لي.

الى من قاسموني طفولتي سهام سليمة صورية.

الى من شاركتني في اعداد المذكرة حيرش خيرة

الى احبتي واخواني واختي الأعزاء حفظهم الله

الى صديقتي اميرة حفظها الله على مساعدتها لا متناهية في اعداد المذكرة.

الى زميلاتي في المشوار مليكة – عائشة – سعدية – امينة– كريمة

– سهيلة– مسعودة–ايمان

الى اهل والأقارب والى كل من اتسعت لهم ذاكرتي ولم تتسع لهم مذكرتي.

بن بريكة نبيلة

اهداء

الحمد الله الذي وفقنا الي هذا العمل

اما بعد اهدي هذا العمل المتواضع الى:

اعز ما املك في الدنيا، امي اطال الله في عمرها.

الى من علمني ان الحياة صبر وعطاء ابي اطال الله عمره.

الى اخواتي واخواتي

الى الأقارب والأصدقاء

الى سامية- نبيلة — نبيلة- امينة-خديجة-عائشة — سليمة.

-حيرش خيرة

مستخلص الدراسة

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي، تهدف هذه الدراسة الي تناول انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة تقرير المدقق الخارجي وذلك لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وقد قامت السلطات المعنية بعدة تدابير، قد سلطنا الضوء على القانون 10-01 المنظم لمهنة خبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد .

توصلت هذه الدراسة اهم اصلاحات التي قامت بها منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر وما ترتب على اصدار المعايير التدقيق الجزائرية للتدقيق، وقد توصلنا الي ضرورة العمل على تطوير مجال التدقيق والمحاسبة لدورهم الكبير في جودة تقرير الخارجي وذلك بالإشراف على تطبيق المعايير الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير التدقيق الجزائرية، المعايير التدقيق الدولية.

Abstract

Recently Algeria has taken the course of ameliorating and refining the occupation of external audit which solicited the commencement of this undertaking, and this opus's main aim is to thoroughly study the impacts of the Algerian audit standards on the quality of the external auditor's reports, all in favor of further sharpening and developing their profession in Algeria.

In addition, the concerned authorities have taken it upon themselves to construct and execute several paramount measures thus ensuring the success of this endeavor, perhaps the utmost important one of these new orders is the law 10- 01 which regulates the profession of the accountant, the account keeper and the certified accountant.

The study summarized the most crucial reforms undertaken by the external audit system in Algeria and the consequences of issuing the Algerian auditing standards for auditing. We have inferred the necessity to work on developing the field of auditing and accounting for their enormous role in the quality of the external report by supervising the application of Algerian standards.

The keywords: external audit, international auditing standards, Algerian auditing standards

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير	
اهداء	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الاشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
مقدمة	أ–هـ
الفصل الأول: الواقع الحالي لبيئة التدقيق الجزائري	1
تمهيد	**2**
المبحث الأول: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر.	**3**
المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر	**4**
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تدقيق في الجزائر	**7**
المطلب الثالث: للجنة المشرفة على اصدار المعايير	**9**
المبحث الثاني: الإطار العام للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.	**12**
المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر	**12**
المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر	**14**
المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	**16**
المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائري.	**18**
المطلب الأول: مبادئ العامة التي تحكم مهنة التدقيق والتخطيط له	**18**
المطلب الثاني: ادلة مهمة التدقيق الخارجي	**22**
المطلب الثالث: معايير التقرير والاستفادة من عمل الاخرين	**27**

خلاصة الفصل	**30**
الفصل الثاني: تقارير التدقيق الخارجي وواقعها وفق التنظيم المحلي	**31**
تمهيد	**32**
المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي	**33**
المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي	**33**
المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الخارجي	**35**
المطلب الثالث: اهداف وأهمية التدقيق الخارجي	**36**
المبحث الثاني: تقرير التدقيق الخارجي.	**40**
المطلب الأول: مفهوم التقرير وعناصرها الأساسية.	**40**
المطلب الثاني: أنواع التقارير التدقيق الخارجي	**42**
المطلب الثالث: جودة تقارير التدقيق الخارجي	**45**
المبحث الثالث: دور جودة التدقيق ومعايير التدقيق في تصنيف فجوة التوقعات.	**46**
المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي	**46**
المطلب الثاني: مفهوم ومكونات وأسباب فجوة التوقعات	**48**
المطلب الثالث: مساهمة جودة ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات	**53**
خلاصة الفصل	**58**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	**59**
تمهيد	**60**
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	**61**
المطلب الأول: طريقة وأداة الدراسة	**61**
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	**64**
المطلب الثالث: منهج المستخدم وحدود الدراسة	**66**
المبحث الثاني: التحليل الاحصائي	**67**
المطلب الاول: أساليب المستخدمة في الدراسة	**67**
المطلب الثاني: مدى صحة الاستبيان	**68**
المطلب الثالث: توزيع افراد العينة حسب المتغيرات	**70**

المبحث الثالث: اختبار وتحليل الفرضيات.	**75**
المطلب الأول: تحليل العام للفقرات المحور الأول	**75**
المطلب الثاني: تحليل الفقرات المحور الثاني للاستبيان	**79**
المطلب الثالث: تحليل الفقرات المحور الثالث للاستبيان	**83**
خلاصة الفصل	**88**
خاتمة	**90**
قائمة المراجع	**96**
الملاحق	**103**

فهرس الجداول، الأشكال والملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210	19
2-1	ملخص المعيار رقم 300	22
1-2	مراحل تطور اهداف التدقيق	37
2-2	المعايير الدولية للتدقيق ذات الأثر المباشر على فجوة التوقعات	55
1-3	محاور وعدد فقرات الاستبيان	62
2-3	مقياس ليكارت الخماسي	63
3-3	مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت	63
4-3	الإحصائيات الخاصة بالاستمارة الاستبيان	65
5-3	قيمة معامل الفاكرو نباخ للمحاور الثلاثة	69
6-3	معامل الفاكرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان	69
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	70
8-3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	71
9-3	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	72
10-3	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	73
11-3	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	74
12-3	نتائج المحور الأول	76
13-3	نتائج المحور الثاني	80
14-3	نتائج المحور الثالث	84

قائمة الاشكال

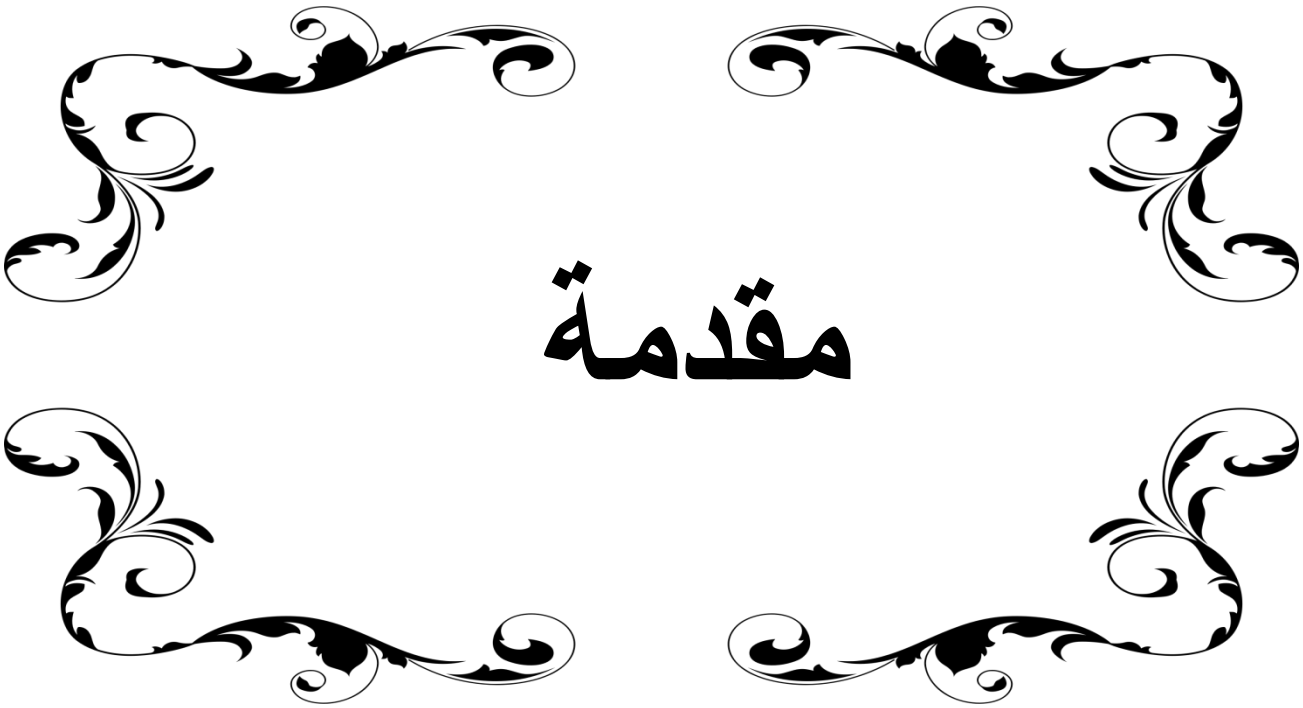
الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	نموذج رسالة لمحافظ الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق	20
2-1	تاريخ الاحداث اللاحقة	25
1-2	جودة تدقيق نظريا وتطبيقيا	47
2-2	مكونات الفجوة التوقعات في التدقيق	50
1-3	توزيعات الاستبيانات	66
2-3	قيم معامل الفاكرو نباخ لمحاور الاستبيان	70
3-3	توزيعات افراد العينة حسب الجنس	71
4-3	توزيعات افراد العينة حسب العمر	72
5-3	توزيعات افراد العينة حسب المؤهل العلمي	73
6-3	توزيعات افراد العينة حسب الوظيفة	74
7-3	توزيعات افراد العينة حسب الخبرة	75

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نموذج الاستبيان	103
02	خصائص العينة المدروسة	107
03	نتائج الفاكرو نباخ	108
03	نتائج محور الأول	109
04	نتائج محور الثاني	111
05	نتائج المحور الثالث	113

قائمة المختصرات

الاختصار	مصطلح باللغة الاتنية	مصطلح بالغة العربية
ISA	International Standards on Auditing.	المعايير الدولية للتدقيق
SCF	Systeme Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
IFRS	International financial reporting Standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
ISA	International Standards on Auditing.	المعايير الدولية للتدقيق
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة



مقدمة

نظرا للتطور الاقتصادي و النمو السريع في عالم الاعمال و تعقيداتها أصبحت مهنة التدقيق تلعب دورا هاما لما توفره من معلومات لمتخذي القرار ، ظهرت مجموعة من الفروقات بين العديد من الدول والتي صعبت عملية التدقيق و محاسبة وإمكانية توحيد عملية المراجعة، و إضافة الى ذلك تضارب المصالح على مستوى المحلي و الدولي و في اطار ذلك سعت العديد من الدول الى تنظيم و تبني أساليب جديد لبناء علاقات دولية و تنظيم الاعمال و توحيدها و تقريبها عبر اصدار معايير دولية للحد من اختلافات و الفروقات في ممارسات الخاصة بمهنتي المحاسبة و التدقيق و للوصول الى توحيد محاسبي و رفع من جودة التدقيق ،و قد تبنتها العديد من الدول هذه المعايير كمقياس للتوافق المحاسبي.

من هذا السياق سعت الجزائر جاهدة الى فرض إصلاحات بسبب التغيرات الاقتصادية وذلك لدعم التوافق الدولي في مجال المحاسبة من خلال الإصلاح المحاسبي بمقتضى صدورها للقانون رقم 01-10 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي استندت بصفة كبيرة على المعايير الدولية المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية(IAS- IFRS) ، وقد قامت بإصدار 16كمعيارا جزائري للتدقيق لحد الان كإطار مرجعي للمهنة من اجل تحسين الواقع المهني عموما.

حيث ان هذه المعايير تعتبر أساس الذي يكون تقرير المدقق الخارجي على المستوى المحلى والدولي، وإضافة الى ذلك فان عملية المراجعة رغم أهميتها الكبيرة جدا تعرضت الى العديد من انتقادات التي كانت سببها انهيار الشركات العالمية الكبرى بعد الفساد المالي والاداري الذي انتهك مصداقية وعدالة القوائم المالية مما أدى الى خلق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمحاسبين القانونيين

من مجمل ما سبقا فان الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى انعكاسات المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل إصلاحات التي قامت بها من منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضرورية؟
- هل كانت الجزائر بحاجة لإصدار المعايير المحلية؟
- لمعايير التدقيق الجزائرية أثر على جودة التقرير المدقق الخارجي؟

فرضيات الدراسة:

من اجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- الإصلاحات التي قامت بها منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضرورية.
- ساهم اصدار معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع التدقيق وفتح افاق مستقبلية على تدقيق الخارجي في الجزائر.
- تأثر معايير التدقيق الجزائرية في رفع من جودة التقرير المدقق الخارجي.

اهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى اليها هذه الدراسة:

- التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
- إعطاء لمحة عن تجربة الجزائر في تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية والتطرق الى كيف كانت انعكاساتها على بيئة التدقيق الجزائرية.
- اكتشاف الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير مدقق الخارجي.

أهمية الدراسة

تكم أهمية هذه الدراسة الى دراسة معايير التدقيق الجزائرية والتعرف عليها وأثرها على رفع وتحقيق جودة تقارير المدقق الخارجي واهم انعكاساتها وابراز اهم إصلاحات التي قامت بها منظومة التدقيق في هذا الإطار، والتطرق لواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع على أساس مجموعة من اعتبارات منها:

- أهمية هذا الموضوع في الوقت الراهن، حيث يتزامن معا اصدار معايير التدقيق الجزائرية.
- يندرج هذا الموضوع ضمن مجال التخصص.
- التعرف على اهم التطورات في مجال التدقيق في الجزائر وأهميته.
- محاولة التعرف على اهم انعكاسات تطبيق المعايير الجزائرية وتأثيرها على جودة التقرير المدقق الخارجي.
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق ورغبة في الاطلاع على ما هو جديد فيما يخص هذا الموضوع.

منهجية الدراسة

للوصول الى الأهداف المرجوة والإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات اعتمدنا في دراستنا على:

المنهج الوصفي التحليلي: تم اعتماد المنهج الوصفي في الفصل الأول والثاني حيث تم التعرف على واقع الحالي لبيئة التدقيق الجزائري وتقارير التدقيق الخارجي من خلال الاطلاع على اهم الإصلاحات في هذا المجال وأيضا من خلال الاعتماد على الكتب والدراسات السابقة البحوث والمجالات والمقالات وكذلك المذكرات ذات صلة بالموضوع.

اما المنهج التحليلي تم اعتماده في الجانب التطبيقي قمنا بإعداد استمارة استبيان ولتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها من اراء العينة المدروسة باستخدام برنامج SPSS.

حدود الدراسة

من اجل التحكم في هذه الدراسة، تم تحديدها كما يلي:

- **حدود مكانية:** شملت الدراسة اراء عينة من الأكاديميين المهنيين في تخصص المحاسبة عبر ولايات الوطن.
- **حدود الزمانية:** تمثل حدود الزمنية لدراسة في الفترة الممتدة من شهر مارس الى بداية شهر ماي من سنة 2022.

صعوبات الدراسة

تمثل صعوبات الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع والمصادر.
- صعوبة توزيع الاستمارات الاستبيان والوصول الى العينة المختارة.
- التجاوب السلبي وعدم رغبة افراد عينة الدراسة، المماطلة في إجابة وارجاع استمارات.

الدراسات السابقة

تتمثل اهم الدراسات السابقة فيما يلي:

الدراسة التي قام بها سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي– دراسة حالة الجزائر–**أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة02 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،2014-2015.

تبرز أهمية الدراسة في توضيح ان تبني معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج إيجابية في التطبيق السليم للنظام المحاسبي، وعلى قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي، وبالإضافة الى ان المنافع المتوقعة من تبني المعايير الدولية لمراجعة ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها، ومن اهم النتائج المتوصل لها من خلال هذه الدراسة مايلي:

- يعتبر التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق او المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية امرا صعبا، نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية والتي لابد من ان تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية من حيث استفادته من هذه المعايير في تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول.
- منذ 2011، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق فحسب المادة11 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -24 المتعلق بالتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، فان المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمتابعة وضمان ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق.
- في حالة الطرح النهائي للمعايير الجزائرية للتدقيق والمتضمن تكييف المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة، لابد من تحديثها من طرق المجلس الوطني للمحاسبة الذي كيفها مع البيئة الجزائرية، عكس في حالة تبني المعايير الدولية للتدقيق بالكامل، فان مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية هو المسؤول من التحديث

الدراسة التي قام بها عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، ، جامعة سطيف 01 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2012 / 2011 تناولت هذه الدراسة مقارنة التنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان عربية (وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية) ، وقد تمت

المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني التدقيق المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية ، الهيات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة ، معايير التدقيق ودستور آداب وسلوك المهنة . حيث أنه توصلت هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، كما أنه تمثلت أهم توصيات هذه الدراسة فيما يلي:

- ضرورة وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر في مستوى تطلعات المهنيين.
- ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة.
- التركيز على التكوين المستمر للمزاولين لمهنة المراجعة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئة المنظمة للمهنة.
- ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالدور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

هيكل الدراسة

انطلاقا من اهداف المرجوة ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث الى ثلاثة فصول، خصصنا الفصل الأول والثاني للجانب النظري، وفصل الثالث كانت الجانب التطبيقي.

حيث الفصل الأول مخصص لواق المالي لبيئة التدقيق الخارجي وتناولنا في مباحثه الثلاثة واقع تدقيق الخارجي والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وعرض معايير التدقيق الجزائرية، اما الفصل الثاني تطرقنا الى تقارير التدقيق الخارجي وواقعها وفق التنظيم المحلي بثلاث مباحث التي احتوت على ماهية التدقيق الخارجي وتقرير التدقيق الخارجي ودور جودة التدقيق ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات.

اما الفصل الثالث تطرقنا الى دراسة حالة مع اجراء دراسة الاستبيان لعينة الدراسة المحددة باستخدام spssوقد تطرقنا الى كل ما يخص الاستبيان من منهجية دراسة الميدانية وما يخص العينة المدروسة، اما

المبحث الثاني كان التحليل الاحصائي وتطرقنا الى أساليب المستخدمة في الدراسة وصدق الاستبيان وغيرها، اما المطلب الثالث احتوى على اختبار وتحليل الفرضيات ومناقشة نتائجها.

لنختم بحثنا بعرض نتائج الجانب النظري والتطبيقي، مع مجموعة من اقتراحات التي استنتجناها مع توصيات لإجراء مزيد من البحوث في هذا المجال.

الفصل الأول

الواقع الحالي لبيئة التدقيق الجزائري

تمهيد

إن الانفتاح الدولي الذي شهده الاقتصاد العالمي أثر على مهنة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال حدوث اختلاف في ممارسة المهنة، والذي أدى إلى الحاجة لإنشاء معايير تدقيق دولية يمكن تطبيقها في مختلف دول العالم، بحيث تكون هذه المعايير تنص على مجموعة من الاعتبارات التي يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية. والجزائر على غرار غيرها من الدول استمرت جهودها في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة والتدقيق لتقريب ممارسات المحاسبة والتدقيق في الجزائر من الممارسات الدولية، تجلى ذلك في إصدارها أولا للقانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر المغير الجذري لتنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، تبعها اصدار عدد معتبر من المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية المشتركة التي تشرح وتفسر وتكمل القانون 10-01

انطلاقا من ماسبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا، سنحاول تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الثاني: الإطار العام للممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائري.

المبحث الأول: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة الى التعرف الى الهيئات المشرفة على التدقيق وكذا للجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق الخارجي، حيث اقامت بعدة تدابير أهمها اصدار القانون 01 /10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، وقد تم دعم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية متتالية الصدور، وتليها بعد ذلك اصدار عدد من المعايير تحت مسمى "معايير التدقيق الجزائرية NAA" تنظم وتضبط مهنة التدقيق في الجزائر، ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت إطار عام لمزاولة المهنة في الجزائر.[1]

1-1- مرحلة ما بعد الاستقلال الى غاية 1980

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية الى غاية سنة 1969، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المراجعة لأول مرة من خلال قانون المالية لسنة 1970، والذي ينص في مادة 39 على ان وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من اجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها.[2]

لقد جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 ليحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة ويقوم بذلك موظفو الدولة، ويعينون من بين:

- المراقبون العاملون للمالية.
- المفتشون الماليون.

[1]- الازهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد05، 2012، ص20.

[2] - مرسوم رقم 69-107، المؤرخ في 31-12-1969، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969.

- الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.[1]

يقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية:

- مراقبة الأموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها انعكاس اقتصادي ومالي على التسيير.
- متابعة مدى تطبيق الإجراءات والقواعد المسطرة في التسجيلات المحاسبية، وكذا تعبير وفعالية احتياطات المؤسسة.
- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة.
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة.
- الإشارة الى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية او الوزارة المالية.[2]

تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات سواء من حيث القائمين بها او من حيث المهام الموكلة لهم، كونها لا تلائم مع تنظيمها الذي يقضي بممارستها من طرف المهنيين مستقلين مع شرط عدم التدخل هذه المرحلة التي عرفت تطبيق مخطط التسيير الاشتراكي للمؤسسات، ولا يرجع ذلك الى نقص المهنيين المؤهلين والمختصين في المراجعة المالية بسبب غياب سياسات وخطط التكوين فقط، بل يوجد خلل كذلك حتى في تنظيم وتحديد هذه المهنة. [3]

1-2- مرحلة إعادة تنظيم المراجعة القانونية (1980-1988)

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي ينتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغيات إطار تحكم وتوليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي احيد المشروع الجزائري على يبن اليات رقابية تحدد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير

[1] - المرسوم رقم 70-173، المؤرخ في 16-11-1970، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية او شبه العمومية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 01.

[2] - جمال عمورة، **اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية**، ملتقي دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية، جامعة سعد دحلب بليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011،ص13-14

[3] - الازهر عزة، **مرجع سابق**، ص20-21.

المتبناة،[1] وكان ذلك بفعل القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01-09-1980 المقرر لأنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على مايلي:

"مجلس المحاسبة يراقب جميع الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، اين يتم مراقبة صحتها وقوانينها ومصداقيتها "[2]

لقد ترتب على القانون 50-05 الغاء المادة 39 من الامر 69-107 وضمنيا المرسوم 70-173 واعطي هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والموافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأصول العمومية او تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات.[3]

لقد استمر هذا الفراغ القانوني الى غاية 1984 تاريخ اصدار القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على ارض الواقع لعدة أسباب منها:

- النقص الحاد في عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة مما أدى الى تراكم الاعمال الموكلة إليهم.
- غياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره إذا ما توفر ان يحرك معايير هذه المهنة تنبيه السلطات العمومية لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير سياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي، لقد تطلب الامر انتظار سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق بالاستقلالية المؤسسات وبالتالي إعادة الاعتبار للتدقيق في المؤسسات العمومية.

1-3- مرحلة إعادة تأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية

ان تطور المراجعة في التدقيق في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة اليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية الى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 ان هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، كما

[1] - عمر شريف، **التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف،2012، 114-115.

[2] - قانون رقم 80-05، مؤرخ في 01-03-1980، **يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد10، 1980، المادة 03.

[3]- قانون رقم 69-107، المؤرخ في 31-12-1969، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد110، 1969.

ان هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.

قد تلي صدور القانون 88-01 المتعلق بالاستقلالية صدور القانون90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة يراعي التغيرات الجديدة في كل المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة المجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة المالية للدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل الهيئات خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المحاسبة.[1]

1-4- مرحلة الإصلاحات وتنظيم مهنة المراجعة (ما بعد 1991)

في هذه المرحلة صدر القانون رقم 91-08 سنة 1991 لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وهو المعمول بع لغاية سنة 2011، حيث أنشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة مراجعة الهيئات و المؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية، وقد صدر المرسوم التشريعي رق 93-08 سنة 1993 ليعدل و يتمم الامر 75-59 المتضمن القانون التجاري وذلك يتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق .

في نفس التوجه الجديد للدول، صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل و يلغي بعض الاحكام 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الان ان مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيئات للمواد و الوسائل المادية و الأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتم تسييرها و يتأكد من مطابقة العمليات المالية و المحاسبية لهذه الهيئات، و الهدف منها تشجيع الاستعمال الفعال و الصارم للموارد و الوسائل و الأموال العمومية، وترقية اجبارية تقديم الحسابات و تطوير شفافية تسيير المالية العمومية. [2]

ثم جاء مرسوم تنفيذي رقم 96-136 سنة 1996 والمتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك اعصائها، ثم صدر

[1] – القانون رقم 90-32، مؤرخ في 4-12-1990، **يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،1990، العدد 53، المادة 03-04.

[2] –القانون رقم 95-20، المؤرخ في 17-07-1995، **يتعلق بمجلس المحاسبة للجريدة الرسمية**، العدد 39، 1995، المادة 02.

مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم في سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة.

سنة 2010 صدر قانون جديد لمهنة تحت رقم 10-01 مؤرخ في 29-06-2010 ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي احكام القانون 91-08 المنظم للمهنة منذ 1991 بعد صدور بعض النصوص التطبيقية له، وقد صدرت هذه الأخيرة بالجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011.

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تدقيق في الجزائر

يسهر على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عدة هيئات لكل واحدة صلاحيات ومهام موكلة لها حددت بنص القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك تحت وصاية وزارة المالية، نعرضها في مايلي:

المجلس الوطني للمحاسبة

نشا المجلس الوطني للمحاسبة CNC تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، اما تحديد باقي تشكيلة الأعضاء المجلس وتنظيمه وسيره تتم عن طريق التنظيم.

تنشا لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء تحدد تشكيلتهم وصلاحياتهم من قبل التنظيم هذه اللجان وهي:

- لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.[1]

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق، ص4.

الفرع الأول: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-06 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 تتحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياتها.

أولا: تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري.
- الاعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وامين عاما للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات تعتبر فائز المترشح الاقدم في المهنة.[1]
- يعيين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير لمكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- يستقي المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدي هذا المجلس.[2]

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

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

تتمثل مهام المجلس فيما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير منقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبة وتسييرها.

[1] - المادة03، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد07، ص10.

[2] - الازهر عزة، **مرجع سابق**، ص23.

- اقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ضمان تعميم نتائج الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة، اعداد النظام الداخلي للمصف.[1]

المطلب الثالث: للجنة المشرفة على اصدار المعايير

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية اصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها:

الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة

هي لجنة تمثل المراكز الوطني لمراقبة النوعية، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري وموضوع تحت وصاية وزارة التجارة، تم انشائه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31 03-المؤرخ في 30سبتمبر 1989 كوسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب الى حد كبير وأساليب على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في :تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة .تقديم مشورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في:

- تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق .تساهم في وضع معايير موحدة وواضحة من اجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية .
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات وخاصة الخدمية .تساهم في الرقابة على المهنين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية "الاستقلالية، الذاتية النزاهة.

[1] –سايح فاير، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه منشوراه، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بليدة،2015/2014، ص183.

- تساهم في اقتراح قائمة مختارة من المهنين التي تتحكم في البعثات التي توجه لمراقبة الجودة .تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول الى الجودة الفنية في العمل والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من اجل تطوير خدمة العملاء.

الفرع الثاني: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف الى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمهنيين من اجل الوصول الجودة الفنية في العمل وتتشكل من ممثلين عن المهنيين الاخصائيين او ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة ولديها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن مهامها:

- انشاء طرق في الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- اعداد مشاريع الأداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تتطبق على أي شخص طبيعي او اعتباري ملزم قانونا للحفاظ على الحسابات.
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية.
- مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة.
- ضمان التنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبية
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي يتم انتهاجها.[1]

الفرع الثالث: لجنة الانضباط والتحكيم

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

- **المادة23**: ان تشتمل كل لجنة على4 أعضاء من المجلس.
- **المادة 24**: كل لجنة يجب ان تراس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس.
- **المادة25**: رئيس للجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء، واعداد مدونة حول مختلف الآراء.

[1] – سايح فاير، **مرجع سابق**، ص 185-186.

- **المادة26**: القواعد العامة التي تحكم الاخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب ان يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة.
- **المادة27**: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها للجنان تتم مراجعتها قبل تقديمها الى الجلسة العامة والفحص الثاني.[1]

الفرع الرابع: لجنة التكوين

تتمثل مهام لجنة التكوين فيما يلي:

- اعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين.
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات.
- توجيه المتربصين الى مكاتب المحاسبية المعتمدة والمتابعة الدائمة لهم.
- تسليم شهادات نهاية التربص.
- تحضير برامج التكوين الأخرى ومعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسب.
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين.
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني للمحاسبة.
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات.[2]

الفرع الخامس: لجنة الاعتماد

تتولى مهام التالية:

- اعداد طرق العمل في مجال الملفات الاعتماد.
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد.
- تحضير ملفات الاعتماد.
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين. [1]

[1] – المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 -01-2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02-02-2011، ص4.

[2] – شبلاوي إبراهيم، **واقع وافاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية–دراسة ميدانية**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة02، 2019-2020، ص215.

المبحث الثاني: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر مهمة التدقيق الحسابات في الجزائر مهنة يقوم بها محافظ الحسابات، فقد اهتمت الحكومة الجزائرية بوضع قوانين تنظم هذه المهنة حيث سنتطرق اليها في هذا المبحث

المطلب الأول: الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر

تتمثل خصائص العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات في الجزائر فيما يلي:

الفرع الأول: مفهوم مدقق الحسابات

هناك عدة تعاريف لمدقق الحسابات ولعل أبرزها:

" مدقق الحسابات هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تمكنه من ممارسته المهنة، او يكون حائز على عضوية في مكتب او مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونين، وهو يتحمل كامل المسؤولية من انجاز العمل على أكمل وجه، والتوقيع على التقرير، له الحق يفوض اشخاص للقيام بمهام محددة من عملية تدقيق الحسابات".[2]

لقد عرفه المشرع الجزائري في نص المادة 22 من قانون 10-01 على انه"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[3]

مما سبق يمكن القول ان مدقق الحسابات هو الشخص الذي يتمتع بالاستقلالية التامة ويملك مجموعة من المؤهلات العلمية والعملية تخول له القيام بعملية فحص القوائم المالية وابداء رايه الفني المحايد حول عدالتها، ومن ثم نقل نتائجه الى الأطراف المعينة في صورة تقرير.

---

[1] – المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27-01-2011، **سبق ذكره**، ص6.

[2]– إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولي،2012، ص32.

[3] – المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص07.

الفرع الثاني: مهام مدقق الحسابات

يؤدي مدقق الحسابات بحكم المؤهلات التي يمتلكها مهام متعددة لقد اوضحها المشرع الجزائري في مايلي:

- يشهد مدقق الحسابات بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ذلك بالإضافة الى انها مطابقة لنتائج عمليات السنة الماضية وكذلك الامر بالسنة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يقوم بفحص صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون من المساهمين او الشركاء، او حاملي الحصص.
- يبدي رايه في شكل تقرير خاص يرتبط بالإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين او المسيرين.
- يقدم شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعينة مصالح اما مباشرة او غير مباشرة.
- يقوم بالإعلام المسيرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او قام بالاطلاع عليه مسبقا، ومن طبيعته ان يقوم بعرقلة استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة.[1]

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل في مايلي:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهنة ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان او اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عنه مخالفة.
- لا يتبرا من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا إذا اتيت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وانه لم تتم معالجتها ملائمة خلال أقرب جمعية عامة، يعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة المخالفة يثبت انه اطلاع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية بعد استقلاليتهم من مهامهم عن كل مخالفة او تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.

[1] – المادة 23 من القانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن ان يتخذها وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم طعن ضد هذه العقوبات امام الجهة القضائية المختصة طبقا لإجراءات القانونية.[1]

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تم تحديد ست توصيات الزامية ينبغي على محافظ الحسابات اتباعها، وتتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر باختصار فيما يلي:

الفرع الأول: قبول المهمة وبداية العمل

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه وانه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات
- الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس الإدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينة ان وجدت.
- التأكد من انه سيؤدي مهمته بالاستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.[2]

الفرع الثاني: ملفات العمل

يجب مراجعة المستمرة، فان ذلك يجعل المحافظ مضطر الى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وادلة اثبات يسمح بالأشراف على اعمال مساعديه ودليل على اتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

[1] – د.كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد، جامعة حسبية بن بوعلي، شلف، العدد16، المجلد1،2017، ص8.

[2] – سهام محمد سويدي، دراسة **تحليلية المستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر دراسة ميدانية**، الدار الجامعية، الجزائر، طبعة 01، 2010-2011، ص85.

الفرع الثالث: التقارير

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير مراجع الحسابات.

على محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه الى الجمعية العامة للمساهمين.

الفرع الرابع: التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعتبر مراجع الحسابات على اعمال غير شرعية اثناء المراجعة والمراقبة حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية فعلى المراجع باعتباره مساعد للعدالة، ان يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن على ان ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

الفرع الخامس: إجراءات مراجع الحسابات

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع اشكالها للقيام بمهمته، إضافة للحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة.
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان" الاجتهادات المهنية الخاصة بمراجع الحسابات".

الفرع السادس: فحص الحسابات

هي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الاشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل اليها المراجع في مرحلتين السابقتين. [1]

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

[1] – سايح فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص194

الفرع الأول: شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة

تشمل شروط المهنة على ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

- التعليم للحصول على التأهيل العلمي.
- التدريب للحصول على التأهيل العلمي.
- الامتحان التأهيلي لتقييم مدى اكتساب للعنصرين السابقين.[1]

1-1- التأهيل العلمي:

علي المدقق ان يكون على الدرجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة و التدقيق و الذي يتحقق من خلال الدراسة الاكاديمية في المعاهد و الكليات و المراكز المختصة بذلك، اذ يجب ان يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دوليا ،و القاعدة العامة ترى ان الحصول على هذه الشهادة قد لا يكفي بل يجب مواصلة التكوين و تجديد المعارف ، فالمحاسب و المدقق على حد سواء مطلبان و بصفة مستمرة بتحديث معلوماتها و الالمام بأحدث التطورات العلمية و التكنولوجية في محيط المهنة، وتقوم المنظمات المهنية خاصة في أوروبا ،اليابان، الولايات المتحدة بجهد كبير في هذا الغرض عن طريق تقديم برنامج دائم يضمن التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنة ،ايمانا بان المحاسب و المدقق يجب ان يكون على معرفة تامة بالإصدارات الجديدة التي تصدر عن هيئة معايير المحاسبة و التدقيق التي تصدر عن لجنة معايير الدولية و الإصدارات التي تنشرها المنظمات و الهيئات الأخرى محلية كانت او دولية وكل ما يتعلق بآداب وسلوك المهنة وجميع البيانات الرسمية الأخرى الصادرة.[2]

1-2- التأهيل العلمي (الخبرة المهنية):

ان تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة و المستوى الاكاديمي للمحاسب و للمدقق ومن ثم تمتد الى الخبرة الميدانية التالية، اذ يجب على كل مهني ان يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره ويتم الحصول على المهارة المهنية من شخص اكثر منه خبرة و دراية فالاختلافات في الممارسة و التطبيق العلمي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص ،ومن ثم فعلى المدرب ان يحيط المتدرب بعناية و اشرافه

[1] – شرفي عمار، **تنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية والتسيير، جامعة سطيف، 12-03-2013، ص48.

[2] – دكتور احمد لعماري، أستاذة حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، جامعة باتنة، 2010، ص7.

جيد و تقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل احد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة ،على الرغم من ان غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحساباتهم الخاص، او العمل لدي مكاتب التدقيق أخرى او العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى.[1]

ان التأهيل العلمي والعملي يكمل منهما الاخر عند قيام المدقق بأداء مهمته ويجب ان يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المختصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات التدقيق.[2]

1-3- الامتحان التأهيلي:

تعتبر الامتحان كأخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة حيث انه الوسيلة لاختبار مدى استيعاب

الطالب للمعرفة المهنية المتخصصة، ومدى امتلاكه للمهارات اللازمة للممارسة المهنية، وبالتالي قدرته على مواجهة المشاكل العملية واستعداده لإيجاد الحلول اللازمة لها.

الفرع الثاني: الشروط العامة لممارسة المهنة

لممارسة مهنة الخبير المحاسب او مهنة محافظ الحسابات او الحسابات المعتمد يجب ان تتوفر الشروط التالية:

- ان يكون جزائري الجنسية.
- ان يكون حائز على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة على النحو التالي:
  - بالنسبة لمهنة خبير محاسب: يجب ان يكون حائزا على الشهادة جزائرية للخبرة المحاسبية، او شهادة معترف بمعادلتها.
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: يجب ان يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات، او شهادة معترف بمعادلتها.
  - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: يجب ان يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحاسب المعتمد، او شهادة معترف بمعادلتها.
- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية.

[1] – دكتور منصور احمد البدوي، دكتور شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار** الجامعية، الإسكندرية،2003-2002، ص27.

[2]– عبد الفتاح الصحن واخرون، مراجعة **الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار** الجامعات المصرية، الإسكندرية، ص5.

- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جناية او جنحة او جنحة مخله بشرف المهنة.
- ان يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء للمحاسبيين، او في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونيا.
- ان يؤدي يمين امام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات او الخبير المحاسب، المنصوص عليه في المادة 06 من قانون 10-01 أعلاه بالعبارات التالية:

" اقسم بالله العظيم ان أقوم بعملي أحسن قيام واتعهد ان أخلص في تأدية وظيفتي وان اكتم سر المهنة واسلك كل الأمور سلوك المتصرف الشريف، والله على ما اقول شهيد".

لا يمكن لاي خبير محاسبي او محافظ حسابات او محاسب معتمد ان يسجل في الجدول ما لم يمكن له عنوان مهني خاص، ويمكن له ممارسة المهنة في كامل التراب المهني.[1]

المبحث الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائري

لقد قامت الحكومة الجزائرية في الأوان الأخيرة بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA عددها 16 معيار على شكل دفعات بداية من فيفري 2016، هذه المعايير مستندة من المعايير الدولية للتدقيق IASبنفس المضمون ونفس التميز، وهناك معايير أخرى في طور الصدار.[2]

المطلب الأول: مبادئ العامة التي تحكم مهنة التدقيق والتخطيط له

يلخص هذا المطلب مبادئ المتحكمة في مهنة التدقيق ونذكر منها:

الفرع الأول: المعيار رقم 210 اتفاق حول احكام مهمة التدقيق

[1]- القانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق ل 11 يناير سنة2010، **احكام مشركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، المادة08، ص5.

[2] – حميدة بوزيدة، فايز سايح، **تحسين جودة تبني معايير الجزائرية –دراسة ميدانية**، مجلة إدارة وتنمية للبحوث والدراسات، العدد1 ،2017، ص44.

الجدول رقم (1-1): ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210		
مجال التطبيق	**اهداف المدقق**	**الشروط المسبقة للتدقيق**
- واجبات محافظ الحسابات والمدقق للاتفاق حول احكام مهمة التدقيق مع الطرف الاخر. - يشمل المعيار مهام التدقيق الكلي او الجزئي للكشوف المالية التاريخية. - تناول المهام المطبقة، التدقيق المتكررة وتدقيق الكيانات الصغيرة. - اقتراح نماذج الرسالة المهمة في الملحق.	- الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة. - تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة او القائمين على الحوكمة على احكام مهمة التدقيق. - حصول المدقق على تأكيد موافقته من المؤسسة محل التدقيق على الاحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، مع تدوين كل الاختلاف محتمل في ملف عمله.	- المرجع المحاسبي مقبول - اعتراف الإدارة وادراكها وتحملها المسؤولية والعرض الصادق للكشوفات المالية. - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام المراقبة الداخلية الفعال. - لا تضع الإدارة اية حدود او قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة. - حالة توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رايه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة او على أساس الحدود المفروضة من الإدارة.

المصدر: شبلاوي إبراهيم، **واقع وافاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية-دراسة ميدانية-**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونسيي علي، بليدة2، 2019-2020، ص246.

كما انه تناول مجموعة من العناصر المهمة والتي تمثلت في نموذج التالي:

الشكل رقم (1-1): نموذج رسالة لمحافظ الحسابات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم الاعتماد: **رقم التسجيل في الجدول:** **العنوان:** **الهاتف والفاكس:** **المكان والزمان:** **موجهة الى إدارة الكيان** في إطار عهدة محافظ الحسابات لكيانكم، او كذا ادناه الاحكام المتعلقة بمهني للسنوات ن، ن+1، ن+2.
هدف ونطاق تدقيق الكشوفات المالية.
مسؤوليات محافظ الحسابات.
مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان.
مسؤولية التدخل والفريق المخصص للمهمة.
رسالة التأكيد
الاتعاب
تقبلوا مني، سيدي /سيدتي، خالص عبارات التقدير والاحترام محافظ الحسابات الكيان التاريخ: سيدة/سيد: الوظيفة

المصدر: بن قارة ايمان، **معايير المراجعة المحلية**، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة برج باجي مختار، عنابة، 2021-2022، ص46.

الفرع الثاني: المعيار رقم 230 وثائق التدقيق

جاء في هذا المعيار ما يلي:

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عائق المراجع لإعداد وثائق مراجعة القوائم المالية يعني مصطلح التوثيق ملفات العمل التي بعدها المراجع أو تلك التي تحصل عليها أو احتفظ بها في إطار أداله لمهنة المراجعة، وتتشكل من إجراءات المراجعة المنجزة، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المراجع.

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات، بحيث تكون قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملفات

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوفات المالية

يتمثل مجال تطبيق هذا المعيار وتخطيط التدقيق وهدف ورزنامة التخطيط من خلال الجدول التالي

الجدول رقم (1-2): ملخص المعيار الجزائري رقم 300

المعيار الجزائري للتدقيق 300"تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"		
مجال التطبيق	**هدف رزنامة التخطيط**	**تخطيط مهمة تدقيق**
- التزامات المدقق فيما يخص تدقيق الكشوفات المالية. - التدقيقات المتكررة والمسائل الإضافية في إطار مهمة التدقيق الأولية	- وضع استراتيجية عامة مكيفة حسب مهمة التدقيق وعرض برنامج عمل ملائم ويمتاز بنوع من المؤنة لمساعدة المدقق فيما يلي: • الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية فيما يخص أداء المدقق وتعامله مع المشاكل المحتملة. • التحكم والتنظيم المسؤولين عن المهمة وكل أعضاء الفريق من حيث التنسيق.	- المنهج العام للأعمال. - إجراءات التدقيق. - طبيعة نطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة. - تنسيق الاعمال في حالة استعمال عمل الاخرين او في حالة المجمعات.

المصدر: المعيار رقم 300 الصادر من طرف الوزارة المالية وفق مقرر رقم 150 المؤرخ في 11-10-2016، **المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية**.

المطلب الثاني: ادلة مهمة التدقيق الخارجي

سنتناول في هذا المطلب اهم الأدلة لمهام التدقيق والمعاييره.

الفرع الأول: العناصر المقنعة ومهام التدقيق الأولية

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة"

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة اثناء التدقيق حيث ان العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعت من طرف المدقق للوصول الى نتائج يعتمد عليها في ابداء رايه لأنها تعتبر ضرورية لدعم رايه الذي يعبر عنه في تقريره، وهذه العناصر يجب ان تكون كافية وملائمة وتتصف بالدلالة التي

تقوم على الهدف المنشود من اجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به وأيضا يجب ان تتمتع بالمصداقية لتستعمل كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها بالظروف الخاصة التي جمعت فيها.[1]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501" العناصر المقنعة اعتبارات خاصة "

تتمثل فيما يلي:

1-1-الاعتبارات الخاصة المتعلقة بالمخزونات:

اهم البنود المذكورة في المخزونات تتمثل فيما يلي:

- تطرق المعيار الى العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول المخزونات من حيث جودها وحالتها عند الجرد المادي الا إذا تعذر ذلك.
- حالة الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الاقفال.
- حالة تعذر على المدقق حضور عملية الجرد المادي لظروف خاصة.
- المخزونات ذات دلالة بالنظر الى الكشوفات المالية وتكون الخاضعة لرقابة ومراجعة الغير.

1-2- القضايا والمنازعات:

يجب على المدقق تحديد وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر الاختلافات المعتبرة.

1-3-التأكيدات الكتابية والمعلومات القطاعية:

تطرق المعيار الى ضرورة طلب المدقق من الإدارة او عند الاقتضاء من القائمين على الحكم في المؤسسة مدة التصريحات الكتابية المتعلقة بجميع القضايا والمنازعات الحالية المحتملة.[2]

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 510" مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية".

عالج هذا المعيار واجبات المدقق اتجاه الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية.[1]

[1] -وزارة المالية، المقرر رقم 150، ص 3-7

[2] - وزارة المالية، المقرر رقم10 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510.

الفرع الثاني: التأكيدات الخارجية والاحداث التي تقع بعد اقفال الحسابات

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق505" التأكيدات الخارجية"

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على ادلة مسبة ويهدف المدقق الذي يلجا الى إجراءات التأكيدات الخارجي هو تصور وفتح حيز التنفيذ هذا الإجراءات بهدف الحصول على ادلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية وقد عرف التأكد الخارجي على انه "دليل مثبت يتم التحصيل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة الى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، الكتروني او شكل اخر"، ويجب على المدقق عندما يلجا الى التأكيدات الخارجية الحفاظ على الرقابة لطلبات التأكيد.[2]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 560"الاحداث التي تقع بعد افقال الحسابات"

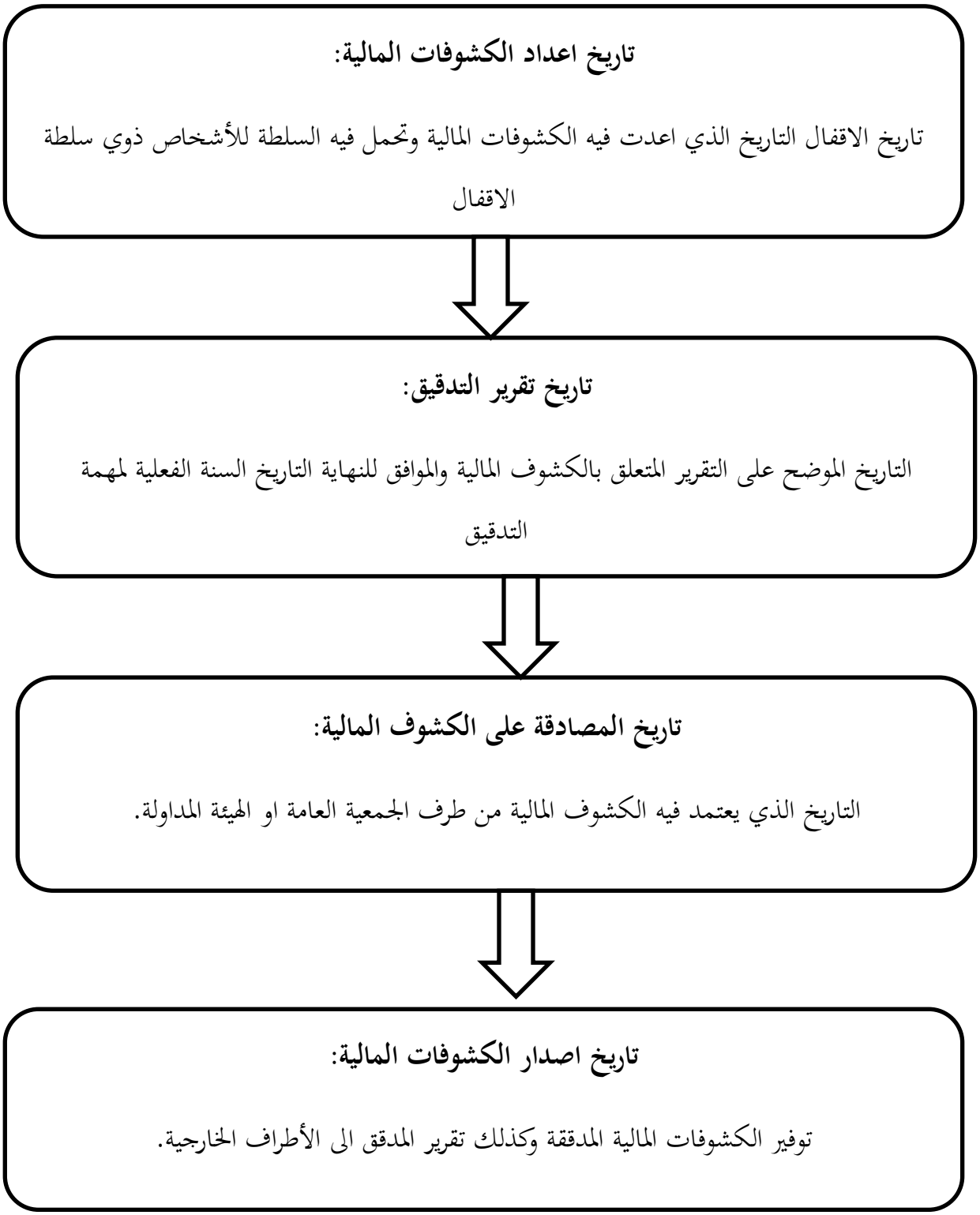
تناول هذا المعيار مجموعة من المعلومات المهمة تتعلق بالأحداث اللاحقة حصرها من خلال الشكل التالي:[3]

[1] – وزارة المالية المقرر رقم 150،2016، رقم 500، ص3-7.

[2] –وزارة المالية، المقرر رقم 2، المؤرخ في 4 فيفري 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية المعيار الجزائري للتدقيق**، رقم 505.

[3] – وزارة المالية، **نفس المرجع**.

الشكل رقم (1-2): تاريخ الاحداث اللاحقة



المصدر: شبلاوي إبراهيم، مرجع **سبق ذكره**، ص258.

الفرع الثالث: الإجراءات التحليلية، التصريحات الكتابية واستمرارية الاستغلال

تتمثل فيما يلي:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق 520"الإجراءات التحليلية"

حيث تمحور هذا المعيار حول مجموعة من العناصر انطلاقا من مجال تطبيقه وهو استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للرقابة، وكذا هدفه المتمثل في جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة وتصور إجراءات التحليلية في التاريخ القريب، وفي الأخير مختلف الواجبات المطلوبة من اجل القيام بالتحليلية المادية، الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.[1]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 530"السير في التدقيق"

تناول هذا المعيار مجموعة من المفاهيم المهمة المتعلقة بكل من السير الذي اجري على نسبة اقل من 100 من عناصر مجتمع احصائي، خطر اخذ العينات والخصائص الواجب توفرها الاعتبار السير احصائي، كذلك تطرق الى مفهوم وحجم العينة وتحديد العناصر الواجب اختيارها كذلك تطرق الى الإجراءات التدقيق الواجب وضعها وطبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات بالإضافة الى استقراء الاختلالات وتقييم نتائج السير.[2]

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المعلقة بها

عالج هذا المعيار طبيعة التقديرات المحاسبية، إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة، تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة والردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات الجوهرية، بالإضافة الى مراقبة المادية والتكميلية للرد على مخاطر الهامة والمعلومات الواردة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومؤشرات التحيز المحتملة التي ادخلتها الإدارة، وفي الأخير تطرق المعيار الى كل من التصريحات الكتابية والوثائق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.[3]

[1] – وزارة المالية، المقرر 23، 2017، ص 2.

[2] – وزارة المالية، المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، المعيار رقم 530.

[3] – وزارة المالية، المقرر رقم 7، **نفس مرجع**، المعيار رقم 540.

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 580" التصريحات الكتابية"

اهم ما تطرق اليه هذا المعيار

التصريحات الكتابية هي المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيق الكشوفات المالية، بالرغم انها تقديم العناصر المقنعة الضرورية الا انها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.[1]

خامسا: المعيار الجزائري للتدقيق570" استمرارية النشاط"

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية وكذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، كما يهدف الى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول وجود "عدم اليقين" معتبرة أولا فيما يتعلق في قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.

ويشمل المعيار عدة واجبات المطلوبة من المدقق فيما يخص استمرارية النشاط من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى.

المطلب الثالث: معايير التقرير والاستفادة من عمل الاخرين

تتمثل هذه المعايير بتقرير المدقق الخارجي ومعايير الاستفادة من عمل الاخرين فيما يلي:

الفرع الأول: معايير الاستفادة من عمل الاخرين

تتمثل فيما يلي:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610"استخدام اعمال المدققين الداخليين"

عالج هذا المعيار نقاط مهمة فيما يتعلق باستخدام امال المدققين الداخليين، حيث ينبغي على المدقق الخارجي تحديد مايلي:

[1] – وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**.

- احتمالية ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي.
- في حال تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

كما انه هناك مجموعة من العناصر تعتبر كمعايير تقييم لمدى ملائمة اعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الداخلي وتتمثل فيما يلي:

- موضوعية وطيفية التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة او المجموعة الحاكمة في المؤسسة.
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي والتواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية.
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين لتكوين وخبرة، عن طريق توظيفيهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف به.
- عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم الى الإدارة المؤسسة او الى إطار لديه السلطة فالملائمة وإمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيريها.
- اذ لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.
- احتمال ان يتم اعمال المدققين بضمير مهني.

ومنه إذا استغل المدقق الخارجي الاعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه ان يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الاعمال.[1]

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620" استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق"

جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في الميدان إضافة الى الاخذ باستنتاجات الخبير، لهذا يهدف هذا المعيار الى تحديد الحالات التي يمكن للمدقق الاستعانة بخبير، و كذلك تحديد اذا قرر استخدام اعمال الخبير الذي عينه و اذا كانت ملائمة لاحتياجاته ولتحقيق هذه الأهداف تم وضع مجموعة من الواجبات المطلوبة من المدقق كتقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير، تحديد

[1] –الوزارة المالية، المقرر رقم 23، **مرجع سبق ذكره**.

طبيعة رزنامة و امتداد إجراءات التدقيق، تحديد كفاية مهارات و موضوعية الخبير المعين من طرفه، اكتساب المعرفة من مجال الخبرة يتمتع بها الخبير المعين من قبله، تقييم ملائمة اعمال الخبير للاعتماد عليها وفي الأخير الإشارة للخبير المعين في التقرير.[1]

الفرع الثاني: معايير تقرير المدقق الخارجي

صدور معيار واحد للتدقيق الخارجي في انتظار صدور المعايير الأخرى ويتمثل هذا المعيار فيما يلي:

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700"تأسيس الراي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية"

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل راي حول الكشوفات المالية، بشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى الى صياغة راي غير معدل.

الرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حيث خلص الى ان اعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.[2]

[1] – الوزارة المالية، المقرر رقم 23، **مرجع سبق ذكره**.

[2] – نوح لبوز، بولاق مبارك، تأثير **تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات–دراسة ميدانية**،جامعة ورقلة، علوم اقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير ، 2019،ص17.

خلاصة الفصل

يمكن القول أن الحكومة الجزائرية تسعى الى الرفع من جودة مهنة التدقيق الخارجي ، وذلك من خلال جملة الإصلاحات التي قامت بها ، حيث أن هذه الاصلاحات مست جميع الجوانب المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ، قامت بإعادة هيكلة التنظيمات المهنية التي تشرف على التدقيق وإعادة النظر في تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، بالإضافة إلى قيامها بإصدار معايير التدقيق الجزائرية حيث أنه تطرقنا الى أهم المعايير الصادرة الى حد الآن وسنقوم بالتطرق الى باقي المعايير في حالة صدورها

الفصل الثاني

تقارير التدقيق الخارجي وواقعها

وفق التنظيم المحلي

تمهيد

شهدت بداية الالفية الثالثة جدالا واسعا عن دور مدققي الحسابات ومسؤوليتهم في الهزات تتعرض لها الشركات العالمية وكذلك افلاس العديد من المؤسسات نتيجة تواطؤ أكبر الشركات التدقيق، حيث بداء الشك حول جودة وكفاءة المدققين الخارجيين وعن تأديتهم لدورهم المتمثل في اكتشاف أخطاء القوائم المالية والمصداقية.

انطلاقا مما سبق قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: تقرير التدقيق الخارجي..

المبحث الثالث: دور جودة التدقيق ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

تعدد أنواع التدقيق، واختلفت خصائصها وذلك بفضل الدور الكبير لتدقيق، سنتناول في هذا المبحث كل ما يتعلق بالتدقيق الخارجي وأهميته وخصائصه.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي

أولا: نشأة التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قرارته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع الى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد ان كلمة تدقيق AUDIT مشتقة من الكلمة للاتينية AUDITING ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشئات مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494 م في موسوعة لوقاباسيليو تحت عنوان:

"SUMMA DE ARITHMETICA GEOMETRIA PROPORTIONI ET PROPORTIOUALITA"

فقد أدت سهولة استعمال النظام الى انتشار تطبيقه ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات الى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة الواقع حال المشروع، وقد كانت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات الأموال وتضمنه ذلك من فضل بين ملكية المؤسسة وإداراتها، مما دعا المساهمين الى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة الاعمال.

لقد ظهرت اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية ROCSONAITI وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية الى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكلية عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق. [1]

ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة فجاء قانون الشركات عام 1872، بنص على وجوب حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، ولقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة الى الامام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها، بسبب الحاجة التي نشأت وتفاوتت الدول على تبنى هذه المهنة فكانت بريطانيا سنة 1854 فرنسا سنة 1881 والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1862.[2]

ثانيا: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق اليها في تعاريف التدقيق وهذا بالاختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها تأتي على اهم هذه التعاريف

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات او بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات بمقياس معين وإيصال النتائج الى المستفيدين.[3]

كما عرف التدقيق الخارجي انه" يمثل المراجعات الخارجية في العمليات التدقيق المؤدات لأطراف خارج المنشأة محل التدقيق عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشاة محل التدقيق او موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمدققين الخارجيين، و يتميز هؤلاء المدققون بالتأهيل و الاستقلال، ومجال التدقيق يتمثل بوجه عام في التدقيق المالية او مراجعة القوائم المالية، ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الخارجية المقبولة و المتعارف عليها، ولعل اكثر عمليات التدقيق الخارجية المؤداة بشكل اكثر شيوعا المراجعة الإلزامية، حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب حسابات من خلال الجمعية العامة مقابل اتعاب معينة تطبيقا لأحكام القانون.[4]

---

[1] – خالد امين عبد الله، **تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، مطبعة الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة،2014، ص21.

[2] – اشتيوي ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة،1996، ص14.

[3] – محمد التهامي طواهر، **مراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص7.

[4] – امين السيد احمد لطفي، **المراجعة لأغراض مختلفة**، بدون دار نشر، مصر،2004، ص15.

عرف أيضا على انه" الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف الى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فان التدقيق الخارجي معناه المتطور والحديث والشامل ماهي الا نظام يهدف الى إعطاء الراي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق.[1]

المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الخارجي

الفرع الأول: خصائص التدقيق الخارجي

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي:

- **التدقيق عملية منظمة:** تتم على أسس ومبادئ علمية مخططة فهي ليست عملية عشوائية وأنها يجب تخطيطها بطريقة سليمة حتى يتم تحقيق الأهداف بطريقة فعالة.
- **يتم جمع أدلة الاثبات بشكل موضوعي:** أساس عمل المدقق الخارجي الحيادي هو جمع ادلة وتقييمها بشكل موضوعي وتتكون تلك الأدلة من بيانات محاسبة أساسية (دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ) وبيانات مؤيدة (فحص الفواتير والشيكات وغيرها من المستندات، البيانات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات والملاحظة والجرد الفعلي).
- **تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية:** ان ابداء الرأي الفني المحايد يتعلق بوحدة اقتصادية معينة، وهذه الوحدة تكون مشروع يهدف الى تحقيق الربح او قد لا يهدف الى تحقيق الربح كما أنه قد يأخذ اشكال قانونية مختلفة مثل "مؤسسة فردية، شركة الأشخاص"، كما أنها قد تكون المشروع بأكمله او جزء او قسم او الإدارة او عملية من عملياته.
- **درجة التطابق بين تلك التأكيدات المقررة:** يتمثل الهدف الأساسي للتدقيق القوائم المالية في مدى تطابق تلك التأكيدات مثال ذلك" المخزون الظاهر بالميزانية موجود ومملوك للمؤسسة "مع معايير مقررة هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق:** هدف عملية التدقيق هو اعداد تدقيق باعتباره وسيلة الاتصال وتبليغ النتائج للمستخدمين المعنيين، حيث عن طريق التدقيق يتم اخبار المستخدم بمدى تطابق تأكيدات التدقيق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[2]

[1] - محمد السيد السرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر،2002، ص41.

[2]-سليم كميلية، **محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة ،2014، ص13.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

تخضع المؤسسة لأحد الأنواع الثلاثة من التدقيق الخارجي وتتمثل في:

- **التدقيق القانوني:** هو مراجعة وتدقيق الحسابات واجباريا، يفرض بقوة القانون اذ تلتزم المؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية الاجبارية.
- **التدقيق التعاقدي:** يقوم به مراجع مهني محترف في إطار تعاقدي، يطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وصولا لقوائم صحيحة.
- **الخبرة القضائية:** يقوم بها محترف خارجي يطلب من المحكمة.[1]

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

يرجى من تطبيق التدقيق الخارجي بلوغ وتحقيق مجموعة من الأهداف.

الفرع الأول: اهداف التدقيق الخارجي

قد صاحب تطور الأهداف تطور التدقيق في حد ذاته وذلك على مستوى التحقق والفحص إضافة الى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث ارتقى الهدف من اكتشاف الغش والاحتيال والاختلاس الى مراقبة الخطط، وتقييم نتائج الاعمال تحديد عدالة المركز المالي، واكتسب الرقابة الداخلية أهمية بالغة لانطلاق عملية التدقيق.[2]

[1] – قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي للطباعة النشر والتوزيع والترجمة ،2016.

[2] – محمد التهامي طواهر، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

الجدول رقم (2–1): مراحل تطور أهداف التدقيق الخارجي

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقيق او الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و اختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905–1850	اكتشاف الغش والاخطاء واختلاس	تحديد الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933–1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختياري	درجة اهتمام بسيطة
1940–1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختياري	بداية اهتمام
1960–1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الان	مراقبة التخطيط، تقييم نتائج الاعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	اختياري	اهتمام جوهري للبدء بعملية التدقيق.

المصدر: غسان فلاح المطارفة، **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق يظهر لنا جليا تطور اهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية الى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة لذلك سنرد الأهداف من التدقيق الخارجي في النقاط التالية:

- الوجود والتحقق، ذلك بالتأكيد من ان جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا.

- الشمولية وهي تعني ان كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون استثناءات، حتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الاطلاع على كل الدفاتر والسجلات وهي من الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية.
- الملكية والمديونية ويتم ذلك بالتأكيد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وان الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى.
- التقييم أي التأكد من كون ان كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل "الاهتلاك".
- العرض والإفصاح، حيث تسعي الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية الى الحصول على معلومة معبرة وذات مصداقية تعطي صورة وافية لوضعية المؤسسة.
- ابداء الراي فني وهو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات أي إعطاء راي فني محايد مدعم بالأدلة وقرائن اثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المحددة للوكز المالي ونتيجة الاعمال.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الخارجي

ان أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم مصالح المؤسسة سوآءا كانت طرفا داخليا او خارجيا، فتعتمد بشكل كبير على البيانات المحاسبة لاتخاذ قرارات وخطط تأثر على مستقبل المؤسسة، فالأهمية الأساسية من التدقيق الخارجي تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي عمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجود تقارير التدقيق تكون بمثابة دليل يعمل على اتخاذ القرارات والإجراءات بناءه ومدروسة تعود بنتائج مستقبلية باهرة، ومن المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد:

1- **ادارة المؤسسة:** مصادقة المدقق الخارجي على قوائمها يمنحها درجة كبيرة من الثقة و يزيد من نسبة الاعتماد عليها، فكلما كان المدقق الخارجي يتميز بالحيادية و الموضوعية و كلما كان مؤهلا وذو خبرة معتبرة، كلما زاد الحمل عليه في المكانة التي يوضع فيها و يصبح رايه القاعدة الأساسية في بناء العديد من الأسس الإدارية كتطوير المعلومات و الإدارية و التخطيط الاستثماري و الضريبي و المالي، فكلما زادت الثقة ادارة المؤسسة المعينة بالتدقيق بالمدقق الخارجي كلما اعتمدت النصائح المقدمة من طرفه، مع ان يحرص المدقق على استقلاله و حياده و عدم انحيازه لاي طرف على حساب الأطراف الأخرى.[1]

[1] – امين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص25.

2- **المساهمون:** يعتبر التدقيق كضمانة للمساهمين لمنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما ان تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد.

3- **الدائنون:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق حيث يقومون بتحليل القوائم المالية بعد فحصها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام، لأنهم يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة ما إذا كانت قروضهم بالإضافة الى الفوائد، سيتم تسديدها في مواعيد استحقاقها.[1]

4- **العاملون:** يفيد التدقيق الخارجي العاملين او المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة، ومن جهة أخرى فمجرد علمهم بان عملهم سوف يخضع للتدقيق و مراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فان ذلك يدفعهم الى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء او منعها من الحدوث أصلا، ومن جهة أخرى اذا اكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية و نبه الإدارة بذلك و لم تقم بتصحيح تلك الأخطاء الجوهرية ،فانه يلزم على المدقق الخارجي ان يبين ذلك في تقريره و يوضح في رايه ان المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لا يمكن ان يعتمد عليها.

5- **المجتمع:** يتمثل المجتمع في باقي المستفيدين الذي لم يتم ذكرهم، فأي شخص طبيعي او معنوي يتأثر بقرارات المؤسسة محل التدقيق فانه يدخل ضمن المستفيدين كلما زاد حجم المؤسسة وتعاظم حجم راس مالها كلما زاد حجم المجتمع المستفيد من القوائم المالية للمؤسسة متعددة الجنسيات، فان المسؤولية تزيد ثقلا على المدقق الخارجي الذي ينظر اليه على انه الفرد المتكامل الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار.[2]

[1] – احمد طرطار وعبد العالي مضر، **تقنيات المحاسبة العامة**، طبعة 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر،2015، ص199.

[2] - امين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص23-24.

المبحث الثاني: تقرير التدقيق الخارجي

ان التقارير المنشورة للمؤسسات تعتبر وسيلة للإفصاح عن نتائج اعمالها المالية التي تمت خلال فترة محددة وتقوم بالإظهار ومركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، حيث ان المستخدمين منهم الخارجين يعتمدون بدرجة كبيرة على مضمونها ومحتواها اذ يساعدهم في اتخاذ القارات مختلفة ومستقبلية حول مستقبل المؤسسة وبالتالي فان التقارير تلعب دورا جوهريا ومهما جدا وهذا يلزم المدقق بإعطاء معلومات منظمة ومرتبة وكافية مما يزيد في مصداقيتها.[1]

المطلب الأول: مفهوم التقرير وعناصرها الأساسية.

باعتبار التقرير عنصر أساسي في التدقيق سنتطرق الى مفهومه وعناصره أساسية وغيرها.

أولا: مفهوم تقرير المدقق الخارجي

لقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم 700 حول تكوين راي واعداد تقرير حول البيانات المالية ومعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل مختلف الارشادات المتعلقة بتقرير المدقق الخارجي، وذلك من خلال مكونات التقرير ومسؤولية المدقق الخارجي واتجاه التقرير في ابداء راي محايد.

1- تعريف تقرير مدقق الخارجي

رغم ان التقرير عبارة عن معلومات يتم ترتيبها بشكل قانوني الا انها المعلومات التي يستند عليها المدقق في عمله، والتقرير هو الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رايه المحايد عن وضعية القوائم المالية الحقيقة، ذلك للاستعانة به في اتخاذ القرارات.

عرف أيضا على انه" الوسيلة التي يعبر المراجع عن رايه في القوائم المالية او عند اللزوم يمتنع عن ابداء الراي في القوائم المالية".

كما عرفا أيضا على انه" المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة او أداة لتوصيل الراي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية".

---

[1] – مجيد عبد زيد حصد، **دور التقارير المالية المنورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات –من جهة نظر المستثمرين في** سوق **العراق للأوراق المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد12، العدد4،2010، ص192.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تن تستنتج ان التقرير هو وسيلة الوحيدة التي يمكن المدقق الخارجي من ابداء رايه المحايد والفني، وذلك بعد اجراء عملية التدقيق والفحص، والرجوع الى الأدلة والبراهين الملموسة.

ثانيا: العناصر الأساسية المكونة لتقرير الخارجي.

يجب على المدقق ان يهتم بشكل ومضمون التقرير لأنه ضروري لإيصال رايه الى مستحقيه على أكمل وجه، فالعناصر التي يلتزم التقرير توفرها حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 هي ثمانية أجزاء، فكل جزء من هاته الأجزاء دور خاص التي تهدف توصيلها الى مستخدمي التقرير، وتتمثل هاته الأجزاء فيما يلي:

- **عنوان التقرير:** يجب ان يكون للتقرير عنوان يبين بانه تقرير مدقق مستقل.
- **الجهة التي يوجه لها التقرير:** يجب ان يوضح المدقق في تقريره الجهة المعينة بهذا التقرير والتي غالبا تكون المؤسسة او المساهمين او مجلس الإدارة.
- **فقرة التمهيدية:** يتم فيها تحديد القوائم المالية التي يغطيها التقرير والتمييز بين المسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق في تدقيق تلك القوائم وابداء الراي الفني فيها، فمسؤولية المدقق غير مباشرة وتتمثل ابداء الراي في القوائم المالية.
- **فقرة المدى او النطاق:** في هاته الفقرة يبين المدقق ما ان كانت عملية التدقيق تمت بشكل مقبول وفقا لمبادئ التدقيق، ويؤكد على ان القوائم المالية تخلو من اية تصريف او نقص، ويذكر جميع القيود التي واجهته اثناء ممارسته لعملية التدقيق ان وجدت وتوضحها بصورة أوسع وذلك في فقرة أخرى على هاته الفقرة وتسمى الفقرة الوسطية.
- **فقرة الراي:** تحتوي هاته الفقرة على نتائج والاستنتاجات التي توصل اليها المدقق حول القوائم المالية وذلك بعد فحصها ويقوم بتدعيم استنتاجات بمجموعة اثباتات وادلة التي اعتمد عليها في أدائه لمهمة التدقيق.
- **فقرة توضيحية:** يتم ترتيب هذه الفقرة باختلاف نوع راي المدقق الخارجي، في حالة رايه نظيف فان ترتيبها كما هي عليه الان بعد فقرة الراي، اما إذا كان رايه متحفظ او معارض فان ترتيبها بعد فقرة المدى او نطاق وقبل الراي، في حالة امتناع المدقق عن تقديم رايه فأنها تأتي بعد الفقرة التمهيدية، ففي هذه الفقرة يفضح عن سبب تبنيه الراي الذي اختاره، ويشير المدقق الى وضعية المؤسسة إذا كانت قادرة على الاستمرار او لا، وهل هناك اتساق المبادئ او لا، وادراج العمليات المهمة وذلك للفت انتباه مستخدمي التقرير.

- **توقيع المدقق:** تتمثل في توقيع المدقق على تقريره لتحمل كامل مسؤولياته التي تقع على عاتقه.
- **تاريخ التقرير:** يعد التاريخ عنصر جد مهم في التقرير فهو يبين الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق، فيلزم المدقق ان يقوم بعملية الفحص او أي اجراء في تاريخه المحدد، فيجب ان يكون التقرير في اليوم الذي ينهي فيه المدقق إجراءات الفحص.[1]

المطلب الثاني: أنواع التقارير التدقيق الخارجي

يكمن تصنيف التقرير الذي يعده المدقق الخارجي الى ثلاث تقسيمات، فكل تقرير حسب الغرض منه.

تقرير العام والتقرير الخاص، القسم الثاني التقرير المطول والتقرير المختصر وذلك حسب التفصيلات، اما القسم الثالث التقرير النظيف والمتحفظ، المعرض وتقرير الامتناع وفي هذا المطلب سنتطرق لشرح التقسيمات فيما يلي:

الفرع الأول: التقرير العام والتقرير الخاص

التقرير العام هو ذلك التقرير الشامل الذي يعده المدقق ويكون موجه الى كافة مستخدمي القوائم المالية أي الى كافة الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في المؤسسة المعنية لهذا التقرير، ويحتوي هذا التقرير على راي عام حول القوائم المالية، للمؤسسة، ويسعى نشرا اوسعا، اما التقرير الخاص هو ذلك التقرير الذي التقرير الذي يبدي فيه المدقق رايه في مجال خاص او جانب معين، اذ لا يخضع هذا النوع من التقارير الى قواعد الشهر العام كما في حالة التقرير العام/ من امثلة التقارير التي تعد لأغراض معينة.[2]

الفرع الثاني: التقرير المطول والتقرير المختصر

التقرير المطول هو ذلك التقرير الذي يوجه الى الإدارة يحتوي تفاصيل تحليله عن القوائم المالية و بيانات إحصائية و معلومات توضيحية منها ما يكون ذو طبيعة محاسبية ومنها ما يكون غير ذلك، فالمدقق يدلي برايه في هذا التقرير بصورة تفصيلية عن مهمة التدقيق التي كلف بها، اذ يجب القيام بالفحص الأساسي الذي يمكن المدقق من تكوين رايه حول القوائم المالية ،وعليه توضيح مصدر المعلومات التي يحصل عليها و مدى صحة المسؤولية التي يتحملها وكذلك نطاق الفحص الذي يقوم به كما يجب على المدقق ان يوضح البيانات

[1] –احمد جلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009، ص21-32.

[2] - عبد الفتاح صحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، مصر،2001، ص392.

التفصيلية التي يحتويها التقرير المطول لا يعتبر ضرورية الحكم على المركز المالي للمؤسسة و اثبات صحة قوائمها و انما لغرض التوضيح الإضافي للقوائم فقط، و بالتالي فانه لا يمكن ان يحتوي التقرير المطول على بيانات جديدة لا يحتويها التقرير المختصر والا اصبح التقرير المختصر ناقص و مضلل بسبب عدم كفاية المعلومات فيه.

اما التقرير المختصر هو ذلك التقرير الذي يعده المدقق ويبين فيه بشكل مختصر نطاق الفحص الذي اعتمده والمسؤوليات التي تحملها عند أدائه لمهمته ورايه في القوائم المالية، لذلك حددت المهنة نموذجا معينا للتقرير المختصر يعتمده جميع المدققين بغية تجنب سوء الفهم في تفسير تقارير المدققين، ومنه يمكن القول ان التقرير المختصر عبارة عن تقرير نمطي.[1]

الفرع الثالث: التقرير النظيف المتحفظ، المعرض وتقرير الامتناع

تم تقسيم هذا الصنف على أساس راي المدقق الخارجي الذي يخلص به في نهاية مهمته، فقد يكون له راي نظيف او راي متحفظ او راي معاكس او معارض وأخيرا يمكنه أيضا عدم ابداء راي، ونشرح هاته الحالات الأربع فيما يلي:

1- **التقرير النظيف**: هذا النوع من التقرير الأكثر انتشارا واستعمالا، ولكن تحت شروط التالية:

- ان يضم تقرير المدقق الخارجي كافة القوائم المالية للمؤسسة بالإضافة الى الملاحق لتلك القوائم المالية.
- يشترط التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق العامة خاصة المعايير المرتبطة بالعمل الميداني لعملية التدقيق.
- يجب توفر الأدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي تم جمعها اثناء أداء المدقق الخارجي لمهمة التدقيق.
- يجب ان يكون قد تم اعدا القوائم المالية بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأيضا يجب توفر الإفصاح الكافي في عرض القوائم المالية وما يرافقها من ملاحظات وبيانات.
- يجب ان تكون هناك حالات تستدعي إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

تجد الإشارة ان التقرير النظيف بدوره أنواع منها التقرير النظيف المشترك، والذي يعده المجموعة من المدققين بصورة مشتركة فقط بتغيير بسيط الا وهو تغيير صيغة الكتابة المفرد الى صيغة الجمع.[2]

[1] – عبد الفتاح صحن، **مرجع السابق**، ص393.

[2] – محمد مصطفي سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر ،2014، ص289.

2- **التقرير المتحفظ:** هناك من يسميه التقرير المقيد وفيه يوضح المدقق الخارجي ان هناك نتائج مرضية حول عدالة القوائم المالية، ولكنه يتحفظ فقط وجود نقائض يجب الإشارة اليها، او وجود معلومات تحتاج الى شرح، وهناك أربع حالات تستجيب على المدقق إضافة فقرة توضيحية، في التقرير في:

- **حالة نقص في تطبيق المبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** في هذه الحالة بري المدقق الخارجي ان المؤسسة قامت مثلا بتغيير طريقة احتساب المخزون او قامت بتغيير طريقة حساب الاهتلاك، او هناك أخطاء تتعلق بتطبيق المبادئ المحاسبية.
- **حالة الشك في عدم استمرار المؤسسة:** عندما يري المدقق الخارجي ان هناك أسباب او ملاحظات تبين ان المؤسسة غير قادرة على الاستمرار كان تكون هناك خسائر تشغيلية او وجود عجز في راس المال العامل، او يري ان المؤسسة غير قادرة على دفع التزاماتها في مواعيد استحقاقها، او تتعرض المؤسسة لخسارة عدد كبير من الزبائن، او تتعرض لكوارث طبيعية كالزلزال او الفيضانات او دعاوي قضائية مرفوعة ضد المؤسسة.
- **حالة التركيز على الأهمية:** يقصد بهذه الحالة وجود ظروف مهمة تستجب التحفظ مثل " عند وقوع احداث مهمة بعد تاريخ اعداد القوائم المالية او وجود أمور محاسبية مهمة توثر على قابلية مقارنة القوائم المالية مع القوائم السابقة تحتاج الى وصف او وجود افصاحات مادية غير مؤكدة في الهوامش
- **حالة موافقة المدققون على تقارير المدققين الاخرين:** يقصد بهذا عندما لم يحصل المدقق الخارجي الحالي على اية مراجع يراجع اليها، او عندما يحصل على مراجع لكن يكون له نفس الراي في التقري، وأيضا إعطاء الراي يلزم ان يعتمد على الأهمية النسبية إذا كان المدقق غير مستعد لافتراض اية مسؤولية للمدقق السابق.[1]

3- **التقرير السلبي:** يعد المدقق الخارجي تقريرا سلبيا عندما يعتقد ان كل القوائم المالية تتسم بالتضليل والتحريف ولا تعبر اطلاقا على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة او نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويجب ان يدعم هذا الراي بمراجع وادلة تم جمعها اثناء عملية الفحص تثبيت عدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية بشكل واضح يؤثر على عدالة القوائم.[2]

4- **تقرير الامتناع عن ابداء الراي:** عندما لا يقدر المدقق الخارجي على الاقتناع بصدق القوائم المالية، فبإمكانه الامتناع عن الادلاء برايه حول القوائم المالية وذلك لعدة اسباب كوجود حدود تمنعه من أداء مهمته

[1] -إيهاب نظمي، هاني العزب **تدقيق الحسابات الجانب النظري**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن،2012، ص89-87.

[2] - محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر،2014، ص293.

في الدقيق، وينجلي الفرق بين هذا النوع من التقارير والتقرير السلبي ان تقرير الامتناع عن ابداء الراي يحرره المدقق الخارجي في حال عدم توفر المراجع الكافية لإداء مهمة اما التقرير السلبي يحرره المدقق الخارجي عند توفر المراجع تثبت عدم عدالة القوائم المالية.[1]

المطلب الثالث: جودة تقارير التدقيق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق الخارجي حلقة الوصل بينه وبين الأطراف التي تم التدقيق لأجلها ومن الطبيعي أن يفترض المدقق الخارجي وهو بصدد إعداد تقريره أن قارئ التقرير على دراية بالمنشأة، ومن

الطبيعي كذلك ان تكون جميع العبارة الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها، ومعروضة بطريقة تمنع أي تحريف غير مقصود.

ويمكن إيجاز خصائص لتحقيق جودة التقرير كالآتي:

– **الإيجاز**: يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وألا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

– **الوضوح**: يجب ألا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

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

– **الصحة والدقة**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

– **الترابط**: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

– **الصدق والأمانة**: يجب ألا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.[2]

[1] – محمد مصطفى سليمان، **مرجع السابق**، ص294.

[2] – المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصرة "الناحية النظرية"**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2019، ص123.

المبحث الثالث: دور جودة التدقيق ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات

تعتبر كل من جودة التدقيق وفجوة التوقعات من بين اهم المتغيرات المهمة في بيئة الدولية والمحلية، وذلك لأنه كل منه هذه المتغيرات له علاقة وطيدة بالمستخدمين لخدمات المدقق الخارجي، وبذلك سنتناول كل من جودة التدقيق وفجوة التوقعات في المطلب الأول والثاني معايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات في المطلب الثالث

المطلب الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

معظم الحكومات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة تهتم بجودة التدقيق، وذلك من خلال رفع من جودة التدقيق الخارجي وذلك راجع لانعكاساته على مخرجات التدقيق الخارجي، ومنه فان جودة التدقيق الخارجي تتمثل فيما يلي:

مفهوم جودة التدقيق الخارجي

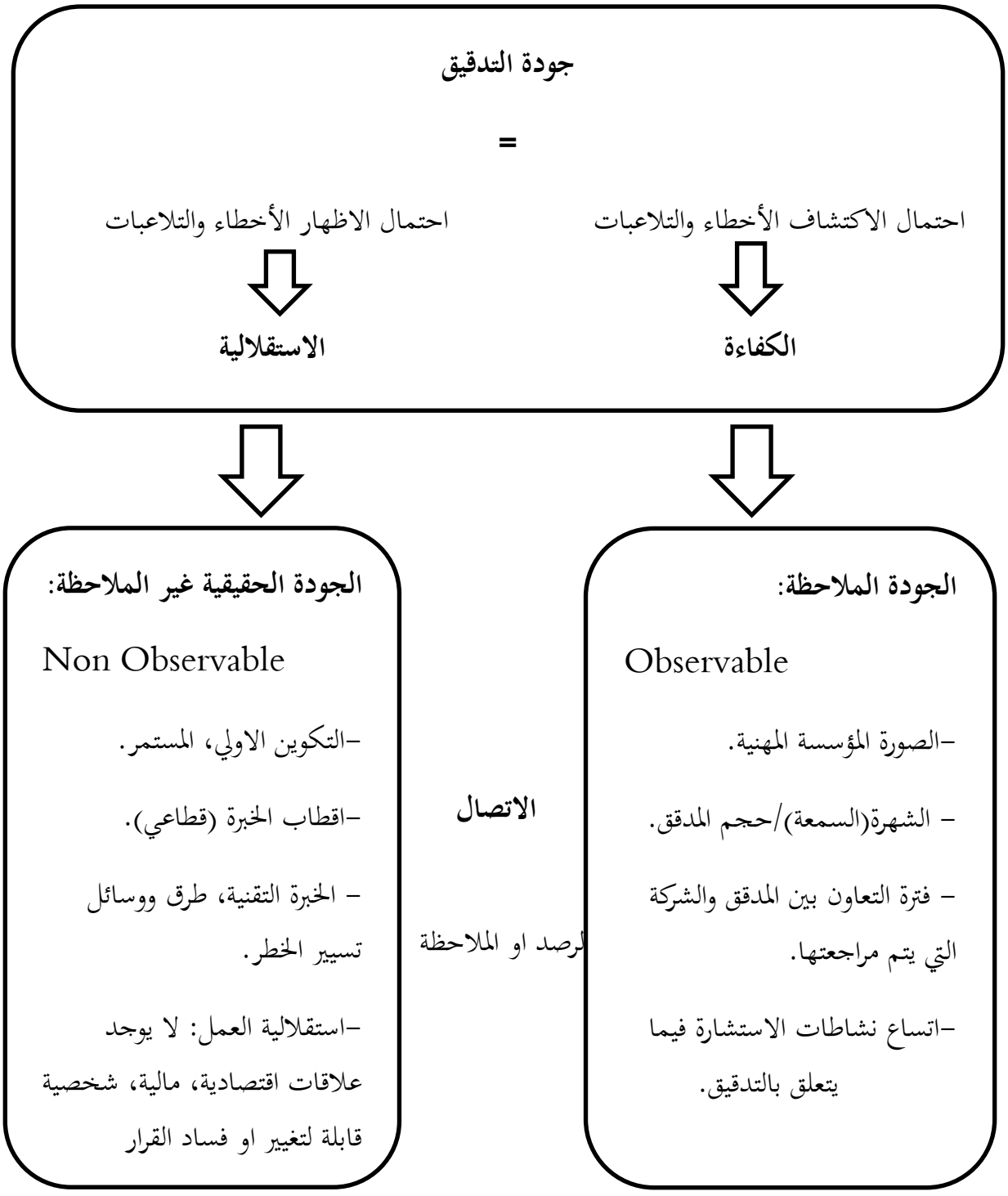
نرى في هذا الصدد أفضل تعريف لمفهوم جودة المراجعة هو ذلك التعريف الذي ينظر للجودة على انها تمثل التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، ان تعريف جودة المراجعة على انها تعني خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية ،يركز على احدى نتائج الالتزام بالمعايير وقواعد وآداب سلوك المهني.

ومن ناحية أخرى فان تعريف جودة المراجعة على انها تمثل تخفيض الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة الى حد ما، وذلك لان مفهوم خطر المراجعة يرتكز على أخطاء القوائم المالية أكثر من ،تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات. [1]

ومن التعاريف السابقة يمكن اعتبار جودة التدقيق طريقة الاكتشاف الأخطاء القوائم المالية للبلوغ لإرضاء المستخدمين وتوصل لتوقعات المستهلك ويمكن التفسير ذلك بشكل الاتي:

[1] – احمد محمد نور،حسين احمد عبيدو شحاته السيد شحاته،**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**،دار الجامعة،الإسكندرية،مصر،2007،ص10-11.

الشكل (2-1): جودة التدقيق نظريا وتطبيقيا



المصدر: دادي عدون ناصر وفداق امينة، **دور مجلس الإدارة تهكيل حوكمة في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، 2011، ص182

المطلب الثاني: مفهوم ومكونات وأسباب فجوة التوقعات

الفرع الأول: مفهوم فجوة التوقعات

منذ ظهور مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة الى الوجود في سبعينات القرن الماضي على يد liggioحيث كان اول من استخدم هذا المصطلح وكثرت عنه الدراسات والبحوث الاكاديمية، كذلك جهود المنظمات المهنية والحكومة في محاولة منها التوصل الى مفهوم محدد للفجوة ومعرفة مظاهرها ومكوناتها واسبابها من اجل العمل على تضييق هذه الفجوة.[1]

لقد ظهرت العديد من التعريفات لفجوة التوقعات في المراجعة فقد عرفها liggio بانها"عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات[2]، وفي عام 1978 صدر تقرير لجنة كوهين حيث تم توسع نطاق العريف لفجوة التوقعات حيث عرفت على انها الفجوة بين احتياجات وتوقعات المستخدمي القوائم المالية وبين ما يمكن ويجب ان يقدمه المدقق بشكل معقول.[3]

كما عرفها guyand Sullivan على انها عبارة عن الاختلاف بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة بان المراجعين المسؤولين عن تحقيقه وما يعتقده المدققون أنفسهم بأنهم مسؤولين عنه.[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نعرف فجوة التوقعات على انها سوء فهم ما بين المدققين الخارجين والمستفيدين من خدماتهم.

---

[1] – اسلام عبد الفتاح ، محفوظ يوسف، **قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،قسم المحاسبة، كلية التجارة،2011،ص32.

[2] – محمد الفيوصي و اخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص271.

[3] – عبد الرزاق محمد الفرج، **العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد1، يونيو، 2013،ص46.

[4] محمود شعبان حسين احمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضييقها**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، عزة، 2007، ص28.

الفرع الثاني: مكونات فجوة التوقعات

يمكن تلخيص مكونات فجوة التوقعات في النقاط التالية:

أولا: الفجوة المعقولة

تمثل فجوة المعقولية الاختلاف بين التوقعات المجتمع او مستخدمي القوائم المالية من مهنة المراجعة، وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة، أي ان مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دورا أكثر فعالية للمراجعة مقارنة بما توفره الان من أداء من الناحية التطبيقية.

ثانيا: فجوة الأداء

تعتبر فجوة الأداء عن التباين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية، وبين ما يتصوره هؤلاء المراجعين من أدائهم الفعلي[1]، وما يمكن تحليل هذه الفجوة الى عنصرين:

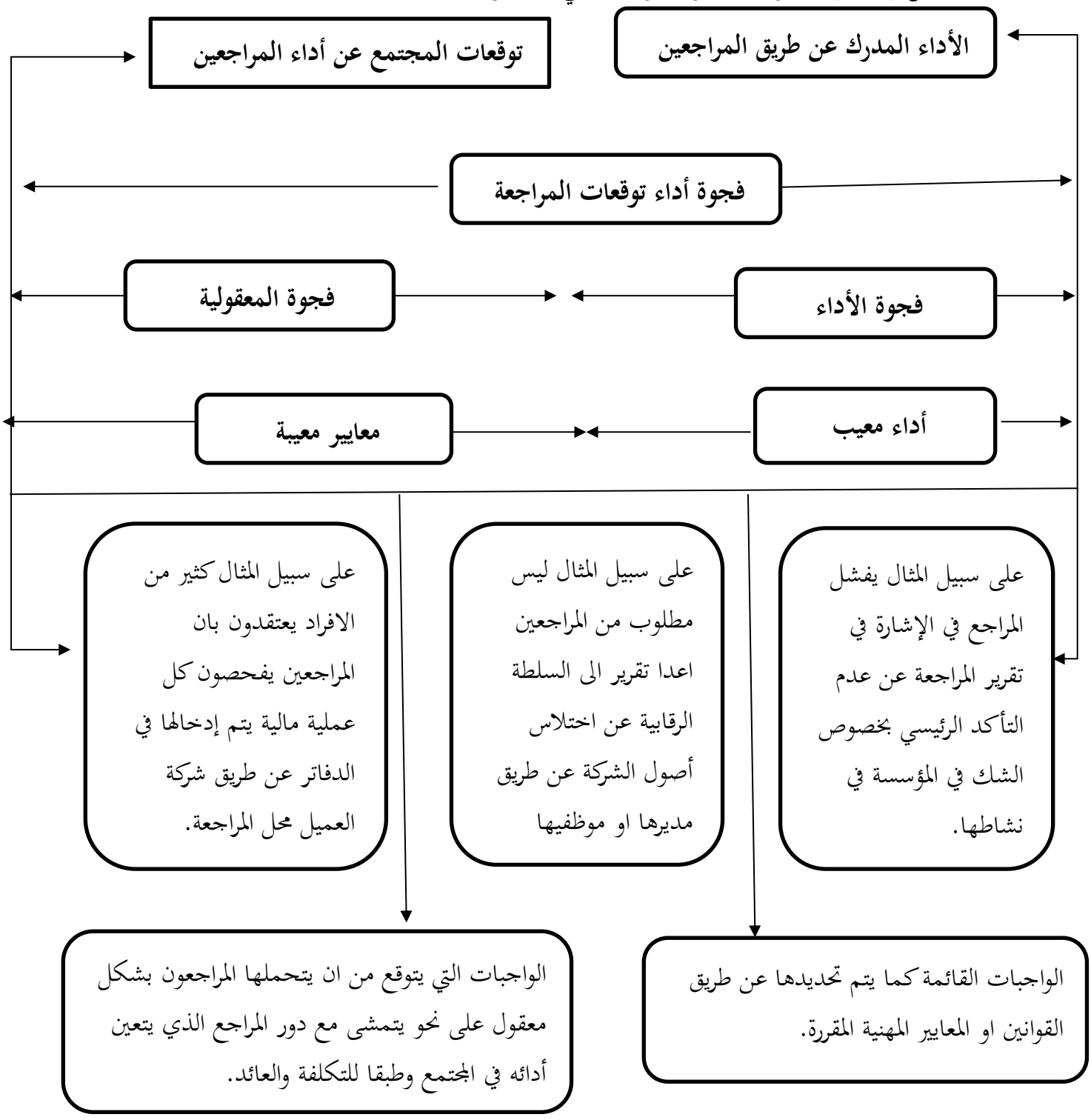
1- فجوة المعايير الناقصة Déficient standards

2- فجوة الأداء الناقص " Déficient performance "والتي تعتبر الفجوة بين الواجبات والمراجع وفقا لمعايير المراجعة، وبين الأداء الفعلي له ويطلق على تلك الفجوة عدم الكفاية او قصور في الأداء.[2]

[1] – احمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص68-69.

[2]– جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الالفية الثالثة**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2001، ص8.

الشكل (2-2): مكونات فجوة التوقعات في التدقيق



المصدر: امين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعمولة أسواق راس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص781.

الفرع الثالث: اساب فجوة التوقعات

1- **عوامل التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المراجع:** من المتفق عليه بين الباحثين في المراجعة ان الحاجة الى خدمات المراجعة تنشا بسبب التعارض في المصالح وهذا يتطلب من المراجع الاستقلال و الحياد كما ان تعقيدات الحياة الاقتصادية و النظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية يتطلب توفر الكفاءة الفنية او المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة كذلك فان الخطورة نشر معلومات خاطئة عن المؤسسة وما يترتب على ذلك من نتائج ،وانعزال المستخدمين للمعلومات وعدم استطاعتهم الحصول بأنفسهم على المعلومات الصحيحة و اللازمة لاتخاذ قراراتهم المالية و الاقتصادية يعزز متطلبات الاستقلال و الكفاءة الفنية او المعرفة المتخصصة في الشخص الذي يقوم بالمراجعة.[1]

2- **الشك في استقلال المراجع:** يجب ان يقتنع المجتمع المالي بالاستقلال المراجع فالوجود الحقيقي لمهنة المراجعة يعتمد على عذا الاقتناع، فاذا شك المجتمع المالي في استقلال المراجعين فان آرائهم لا تكون لها قيمة وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المراجعين ولكب يثق المجتمع المالي في استقلال المراجعين فانه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو الى الشك في استقلالهم.[2]

3- **انخفاض جودة الأداء المهني:** توجد العديد من العوامل التي تؤدي الى تقليل جودة أداء عمليات المراجعة من جانب المراجعين ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة،[3]ومن بين العوامل التي تؤدي الى انخفاض جودة الأداء:

- يقوم المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على العمليات مراجعة جديدة، او عدم فقد العمليات الحالية.
- قبول اتعاب قليلة عن العمليات مراجعة لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كان نتيجة للمنافسة.
- تأدية خدمات أخرى لعملاء المراجعة بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعينهم سنويا.
- عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضروريا لعدم فقد العميل.
- اتباع سلوك متساهل مع العملاء كنتيجة لأدراك المراجعين ان العملاء غير راضين عن دورهم.

---

[1] - يوسف محمد جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونية وطرف معالجة تضييق هذه الفجوة** ،مجلة الجامعة الإسلامية ، مجلد 12، العدد 2، يونيو 2014، ص376.

[2] - مصطفي محمود مصطفي،**دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات** ، رسالة ماجستير، مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2008، ص24-25.

[3] - يوسف محمد جربوع، **مرجع سابق**، ص375.

- زيادة عمليات الاندماج مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على العمليات مراجعة الكبيرة مما يضع ضغوطا كثيرة على مهنة المراجعة.[1]

4- **الاتصال غير الفعال في مهنة المراجعة:** تعمل مهنة المراجعة في بيئة متعددة الأطراف، وكما ان كل مهنة تقدم خدماتها لجمهورها فكذلك المراجعة لها جمهورها الذي يطلب خدماتها ولكن دائما ما يتوقع جمهور أي مهنة مستوى خدمة اعلى مما تقدمه المهنة، قد يرجع ذلك فهناك علاقة بين توقعات المستفيدين غير المعقولة وبين طريقة توصيل المراجعة لخدماتها والتي وصفت بانها غير فعالة ومن المتعارف عليه ان من اهداف المراجعة الأساسية توصيل نتائجها الى المستفيدين.[2]

5- **نقص الكفاءة المهنية:** كشف عمل نوكر في نيوزيلاندا عن تجاهل واضح لواجبات المراجعين من جانب المراجعين ذاتهم في حين ان بعض الواجبات التي تم قبولها عن طريق المراجعين بدا للم الها بخلاف المراجع انها قد تم أدائها بشكل ضعيف تلك الواجبات تضمنت التعبير في تقرير المراجعة عن الشكوك في الوجود المستمر للشركة محل المراجعة و الإفصاح عن تقرير المراجعة عن التشويه المعتمد المدروس في المعلومات المالية ومع ذلك فان الكفاية الفنية للمراجع تتطلب حقيقة التحديد الواضح لها حيث انها يمكن ان تتضمن نقص العناية و نقص المعرفة و كذلك نقص الخبرة. [3]

6- **قصور التقارير المحاسبية على مسايرة التغيرات في المجتمع:** ان عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقع مستخدمي القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية المراجعة ولذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة و التقارير المالية التي ينتج عنها وليس بالمراجعة المباشرة، فقد اشتد الجدل منذ منصف السبعينات وحتي الان حول الأهداف التقارير المحاسبية والى من تعد أساسا تلك التقارير، فهل تعد الى المستثمرين طبقا لفكرة ان المؤسسة مسؤولة أصلا امام هؤلاء المستثمرين ام ان هذه التقارير يجب ان يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين و العاملين و الموردين و العملاء طبقا لفلسفة ان المؤسسة عبارة عن مجموعات من الافراد يعملون معا جميعا لتحقيق اهداف بشكل افضل ام تتطور تقارير المحاسبية اكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار ان المؤسسة مجرد جزء من المجتمع ويجب ان تفحص التقارير المحاسبية عن نمدى مساهمات المؤسسة في المجتمع.[4]

---

[1] -مصطفي محمود مصطفي، **مرجع سابق**، ص36-37.

[2] - اسلام عبد الفتاح،**مرجع سبق ذكره**، ص56-57.

[3] -امين السيد احمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص36-38.

[4] - يوسف محمد جربوع، **مرجع سابق**، ص381-382.

7- **مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والخطأ:** تعد مسؤولية المراجع المستقل عن رصد واكتشاف الغش اثناء التدقيق واحدة من المجلات الرئيسية التب تسهم في فجوة التوقعات ويعتقد بكثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ان راي المراجع غير المقيد في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات. [1]

8- **تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:** يوجد اعتقاد لدى غالبية مستخدمي القوائم المالية ان تقرير المراجعة النظيف يضمن سلامة الحالة المالية للمؤسسة و قدرتها على الاستمرار في النشاط، ونتيجة ذلك فانه ينظر الى فشل المؤسسة مباشرة بعد الحصول على تقرير مراجعة نظيف على انه فشل للمراجعة، وقد صدر فيما يتعلق بواجبات المراجع بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وفق للمعايير المهنية المعيار رقم 59 وذلك في محاولة منه لتضييق فجوة التوقعات و التي تحث المراجع على تقييم ما اذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة كما تضمن المعيار على ان المراجع لا تعتبر مسؤولا عن التنبؤ بالظروف و الاحداث المستقبلية.[2]

المطلب الثالث: مساهمة جودة ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات

دائما هناك علاقة بين كل من جودة التدقيق ومعايير التدقيق الدولية وكذلك فجوة التوقعات، فأما ان تكون طردية او عكسية ومن خلال هذا سنوضح تلك العلاقة فيما يلي:

الفرع الأول: جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين حول جودة خدمات التدقيق

ان فجوة الجودة هي احد مكونات التوقعات في التدقيق، وقد عرف احد الباحثين فجوة الجودة انها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين و المراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤدة وعوامل تشكيل تلك الجودة"، و السبب الرئيسي لوجودها انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك يجب تحسين جودة خدمات المراجعة لتضييق فجوة التوقعات[3] ، مما يجعل معظم

[1] - جورج دانيال، **مرجع سابق** ، ص28-29.

[2]- جورج دانيال، **مرجع سابق**، ص 18-19.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية ميدانية–**، بحث لنيل درجة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط،2008، ص6.

الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق تسعي لتضييق هذه الفجوة وعلى راسها الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال انشطته و المتمثلة في:[1]

- تطوير ودعم المعايير المهنية الدولية وقواعد السلوك المهني.
- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والاخلاقيات والتعليم المستمر ومعايير الإبلاغ المالي.
- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية.
- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبية والتدقيق لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.
- تشجيع الالتزام بشروط العضوية.
- المساعد في تطوير الاقتصاديات النامية بالتعاون مع المجمعات المهنية في البلدان المختلفة.
- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

كما قام الاتحاد الدولي في شهر أيلول 1981 فيما يخص الجودة بإصدار الدليل الدولي رقم 7(ضبط جودة عملية التدقيق)،حيث حدد فيه ستة معايير تضبط جودة التدقيق تتمثل في الصفات الشخصية، المهارة و الكفاءة ،توزيع المهام، التوجيه و الاشراف ،قبول و استمرار العملاء و التفتيش ،التي تمكننا من ارشاد بالإجراءات و السياسات الشركات التدقيق لتوفير القناعة بجودة التدقيق بصورة عامة ،وتابع الاتحاد جهوده بالرقابة على جودة التدقيق بتعديل الذي اجراه على الدليل رقم 7 ليحمل رقم 220 في سنة 1994 بعد الانهيارات المالية التي حدثت سنة 200،وكان هذا التحول إيجابي بشكل كبير في مسيرة الاتحاد وادى هذا التحول الى تغيير اسم الإصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق و التأكيدات و قواعد اخلاقيات المهنة لاسم الجديد إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة سنة 2009.[2]

الفرع الثاني: انعكاسات المعايير الدولية للتدقيق على فجوة التوقعات

[1] – محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولي رقم 220–دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2011، ص32.

[2] – محمد سالم أبو يوسف، **مرجع السابق** ص33.

لدينا مجموعة من المعايير التدقيق الدولية تساهم في تضييق فجوة التوقعات وذلك بطريقة مباشرة، تنحصر في هذا الجدول:

الجدول رقم (2-2) :المعايير الدولية للتدقيق ذات الأثر المباشرة على فجوة التوقعات.

رقم المعيار	اسم المعيار	فقرات المعيار المؤثرة على فجوة التوقعات
200	الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية	– نطاق تدقيق البيانات المالية – الشك المهني. – التأكيد المعقول. – مخاطرة التدقيق والأهمية النسبية. – المسؤولية عن البيانات المالية. – ابداء راي حول البيانات المالية.
240	الغش والخطأ	– التمييز بين الغش والخطأ – مسؤولية المكلفين بالرقابة والإدارة. – مسؤوليات مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرة بسبب الغش او الاحتيال. – الشك المهني. – كل ما يتعلق بمخاطر الغش او الاحتيال.
250	مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية	– مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة. – نظرة مراقب الحسابات حول الالتزام بالقوانين والأنظمة. – الإبلاغ عن عدم الالتزام.

400	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	– مخاطر التدقيق المتأتية من المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات. – تقدير مخاطر التدقيق.
500	اثباتات التدقيق	– كفاية ومناسبة وملائمة ادالة الاثبات.
570	استمرارية المنشاة	– مسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشاة.
580	إقرارات الإدارة	– إلزام مراقب الحسابات بان يحصل على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم البيانات المالية بشكل عادي ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.
700	تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية	– شكل التقرير وفجوة وابداء راي المدقق النهائي فيه

المصدر: شبلاوي إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص197-198.

الفرع الثالث: العوامل المساهمة في الرفع من جودة الخدمات وتضييق فجوة التوقعات.

هناك عدة عوامل تساعد وتأثر في جودة التدقيق الخارجي وتنعكس لتأثر على فجوة التوقعات ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- يهدف مستخدمي القوائم المالية لتوعية وتصحيح التوقعات وذلك من خلال تحسين الاتصالات وتطوير التقارير سواء الإدارة او التدقيق.
- ضرورة تدعيم استقلال وترك الحرية للمدققين من طرف المنظمات المهنية للعمل.
- تدعيم موقف المدقق امام الإدارة بخصوص اختيار البدائل المحاسبية.
- توسيع مسؤوليات المدقق في واقع العمل من طرف المنظمات المهنية.

- اجراء فحص من طرف المنظمات المهنية لتفادي الغش والتصرفات غير قانونية.[1]
- اعداد برامج تعليمية وبرامج تدريبية ومؤتمرات من طرف المنظمات المهنية.[2]
- يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العلمية ودراية بمعايير التدقيق المتعارف عليها من مؤشرات رقابة الجودة على اعمال التدقيق يؤدي الى تحسين ورفع جودة الخدمات المقدمة من المكاتب.[3]

[1] – محمد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن،2015، ص292-293.

[2] – اسلام عبد الفتاح، محفوظ يوسف، **قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة،2011،ص10.

[3] – مصباح محمد يوسف البر،موسى محمد احمد،**مؤشرات جودة تدقيق الحسابات و دورها في ترقية الأداء المهني –دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم 2014–**، العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية،2016،ص173-174.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لفصل مساهمة جودة ومعايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات والتطرق الى مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها وكذلك أسبابها نستنتج انه من المستحيل التخلص من فجوة التوقعات وهذا ما يلزم المحاسبين للجوء الى جودة الخدمات والمعايير الدولية للتدقيق واعتماد على هذه المعايير للتخلص من الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة وتوقع مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني.

الفصل الثالث

انعكاسات المعايير التدقيق الجزائرية

على جودة تقرير المدقق الخارجي

دراسة ميدانية – لعينة من الأكاديميين

الفصل الثالث

تمهيد

شهد ميدان المحاسبة تغيرات في مجال التدقيق للوصول نظرا للحاجة الي ذلك ولتكيف أيضا لتطورات العالمية، لذلك نوجب على الجزائر السعي لتحقيق ذلك من خلال تبني نظام محاسبي مستمد من معايير الدولية، وكذلك اصدار قوانين المنظمة لمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وبالإضافة الى معايير الجزائرية للتدقيق

في هذا الفصل سنتطرق للجانب التطبيقي الذي هو اسقاط لما تم التطرق اليه في الجانب النظري استكمالا للدراسة النظرية، حيث قمنا في هذا الفصل بدراسة ميدانية من خلال استمارة استبيان التي شملت مجموعة من الأسئلة وتحليلها الإجابة بالاستعانة ببرنامجي (SpssوExcel)، حيث هذه الدراسة موجهة لعينة اكاديمية والتي تمثلت في أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء الحسابات، للحصول على آرائهم فيما يخص بهذه الدراسة، على امل الحصول على نتائج الإجابات مرضية واثبات صحة الفرضيات.

على هذا أساس تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي

المبحث الثالث: اختبار وتحليل الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجزء التطبيقي، حيث يتم تحديد خطوات التي أسندت عليها الدراسة التطبيقية وكيفية الحصول على بيانات الدراسة، ومن خلال هذا المبحث سنعرض كل ما يتعلق بالمنهج المستخدم وعينة الدراسة.

المطلب الأول: طريقة وأداة الدراسة

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة، تم تصميم الاستبيان اعتمادا على الجانب النظري وبالإضافة الى الاطلاع على دراسات سابقة، فقد تم صياغة مجموعة من أسئلة انطلاقا من الفرضيات مع اخذ بعين الاعتبار ترتيب ما تطرقنا اليه في دراسة.

الفرع أول: تصميم الاستبيان

تعد استمارة الاستبيان من اهم أدوات البحث العلمي لدورها الكبير في تسهيل جمع البيانات و المعلومات في ما يخص ميدان الدراسة، حيث قمنا في اعدادنا محاور الاستبيان على اعتماد على الجانب النظري لهذه الدراسة وبالإضافة الى دراسات سابقة، حيث شمل هذا الاستبيان في شكله عدة أسئلة تم تعديله بعد عرضه على مجموعة من المحكمين بدا من المشرف الى مجموعة من اساتذة المختصين لتأكد من سلامة الاستمارة من مختلف الجوانب للحصول عل أسئلة دقيقة و تغطية جميع جوانب الدراسة ، مع الاخذ بعين الاعتبار ملاحظات و انتقادات الأساتذة المحكمين، حيث قبل البدء بالتوزيع النهائي لاستمارة الاستبيان، قمنا بالعديد من التعديلات للحصول على استمارة تمكننا من الوصول الى النتائج المرجوة و حيث التعديلات التي قمنا بها كانت:

- إعادة صياغة بعض الأسئلة خاصة التي كانت تحتوي على غموض.
- حذف بعض الأسئلة غير فعالة.
- إضافة أسئلة لفائدة الدراسة.
- محاولة ربط محاور الاستبيان ببعضها البعض
- ربط الأسئلة بالهدف المرجو الوصول اليه.

الى ان ضبطنا أسئلة الاستبيان في الشكل الصحيح وبشكل نهائي وتوزيعها على العينة المطلوبة.

الفرع ثاني: هيكل الاستبيان

للوصول الى هدف الدراسة قد تم تقسيم الاستبيان على النحو التالي:

- **الجزء الأول:** يتكون الجزء الأول على مجموعة من الأسئلة العامة لمعرفة خصائص العينة والتي تمثلت في العمر المؤهل العلمي والمهني وخبرة المهنية.
- **الجزء الثاني:** تناولنا في هذا القسم المعلومات الخاصة بالدراسة لجمع البيانات وتحليليها وتضمن 16 سؤالا موزعا على 3 محاور، حيث تم اعداد استبيان يسهل الإجابة عليه وذلك اعتمادا على مقياس ليكارت الخماسي، حيث كانت محاور كما يلي:

المحور الأول: هي هذا المحور كان يتضمن 5 اسئلة متعلقة بمنظومة التدقيق الخارجي في الجزائر.

المحور الثاني: تضمن6 أسئلة متعلقة بأهمية اصدار معايير التدقيق الجزائرية.

المحور الثالث: تضمن 5 أسئلة والتي تمثلت أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير مدقق الخارجي.

الجدول رقم (3-1): محاور وعدد فقرات الاستبيان.

الرقم المحور	العنوان	عدد الفقرات	النسبة %
1	ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر.	5	31.25
2	أهمية اصدار معايير تدقيق جزائرية	6	37.5
3	أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير مدقق الخارجي	5	31.25
المجموع		**16**	**100**

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الإجابات الاستبيان.

نلاحظ من الجدول عدد أسئلة في المحور الأول بلغ 5 سؤالا بنسبة 31.25% من العدد الكلي للفقرات الاستبيان والذي كان بعنوان ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر، بينما كان المحور الثاني 6 أسئلة وكان بعنوان أهمية اصدار معايير تدقيق جزائرية حيث كان نسبته37.5 %من العدد الكلي

للفقرات، اما المحور الثالث والذي كان تحت عنوان أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير مدقق الخارجي بلغ عدد أسئلة 5 بمعدل 31.25%من العدد الكلي للفقرات الاستبيان.

ثانيا: المقياس المستخدم

تم اعتماد المقياس المعتمد هو مقياس ليكارت الخماسي وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): مقياس ليكارت الخماسي.

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

المصدر: من اعداد الطالبتين

يمكننا حساب المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت كمايلي:

احتساب المدى: وهو أكبر رقم في مقياس ليكارت ناقص أصغر رقم فتصبح النتيجة (5-1=4).

حساب الطول الفئة: من خلال قسمة المدى على عدد الفئات أي (4/5=0.8)، ومنه تكون فئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 الى 1+0.8، ونفس الشيء لبقية المتوسطات الحسابية، كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): مجالات متوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت.

التصنيف	درجة المقياس	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	من1 الى 1.80
غير موافق	2	من1.80 الى 2.60
محايد	3	من2.60الى 3.40
موافق	4	من3.40الى 4.20
موافق بشدة	5	من4.20الى 5

المصدر: من عداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Spss .

يمكننا ملاحظة ان المتوسط الحسابي للفئات ما بين 1 الى 1.80 والتي تعبر عن غير موافق بشدة بينما من 1.80 الى 2.60 والتي تعبر عن غير موافق، اما من 2.60الى 3.40 تعبر عن محايد، ومن 3.40 الى 4.20 تعبر عن موافق، وبالإضافة الى 4.20الى 5 والتي تعبر عن موافق بشدة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم الطرق الى مجتمع الدراسة وعينته.

الفرع الاول: مجتمع الدراسة

اقتصر مجتمع الدراسة على فئتين فئة الأكاديميين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة ومتمثلة في أساتذة جامعيين وفئة المهنيين المتمثلة في محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وذلك راجع الى طبيعة موضوع الدراسة، لأنه يتطلب الآراء أصحاب المجال للوصول الى نتيجة المرغوبة، وايضا للمقاربة بين اراء الفئتين.

حيث يمكن حصر مجتمع الدراسة من خلال الفئات التالية:

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين.

الفئة الثانية: محافظي الحسابات.

الفئة الثالثة: خبراء محاسبين.

ثانيا: عينة الدراسة

نظرا لحصر مجتمع الدراسة بفئة الأكاديميين والمهنيين المختصين في المجال لم يكن هناك تجاوب كبير من قبلهم مع الدراسة لعدم اهتمامهم الكبير الأمور البحثية ومن جهة أخرى بسبب الانشغال حيث حاولنا توزيع أكبر قدر ممكن من الاستمارات للحصول على أفضل النتائج وتحليلها.

تم توزيع 60 استمارة على عينة الدراسة وقد شملت عدة ولايات من الوطن، حيث تم استرجاع 54 بمعدل 90%، وتم استبعاد 4 استمارات والتي كانت بنسبة 6.67%بسبب عدم صلاحيتها ونقص الإجابات، والاستمارات غير مسترجعة كانت 6 بمعدل 10%، ليصبح العدد النهائي للاستمارات الصالحة للدراسة 50 استمارة بمعدل 83.33%

كما اعتمدنا في طريقة التوزيع على التوزيع والتسليم المباشر، بالإضافة الى استعمال البريد الالكتروني، حيث بعد اعداد الاستبيان تم توزيع الاستبيان على العينة المحددة، حيث كان الاستبيان اما في شكل نسخ ورقية وزع على العينة و استلم بشكل مباشرة، او شكل استمارة الكترونية تم اعدادها عن طريق (Google drive) ارسالها عبر البريد الالكتروني للعينة (E-mail) او نشرها على شبكة التواصل الاجتماعي (Facebook) و (Telegram)في المجموعات الخاصة بالمحاسبين على شكل استمارة الكترونية.

الجدول التالي يوضح يبين عدد الاستمارات الموزعة والمستردة وغير الصالحة وغير المستردة:

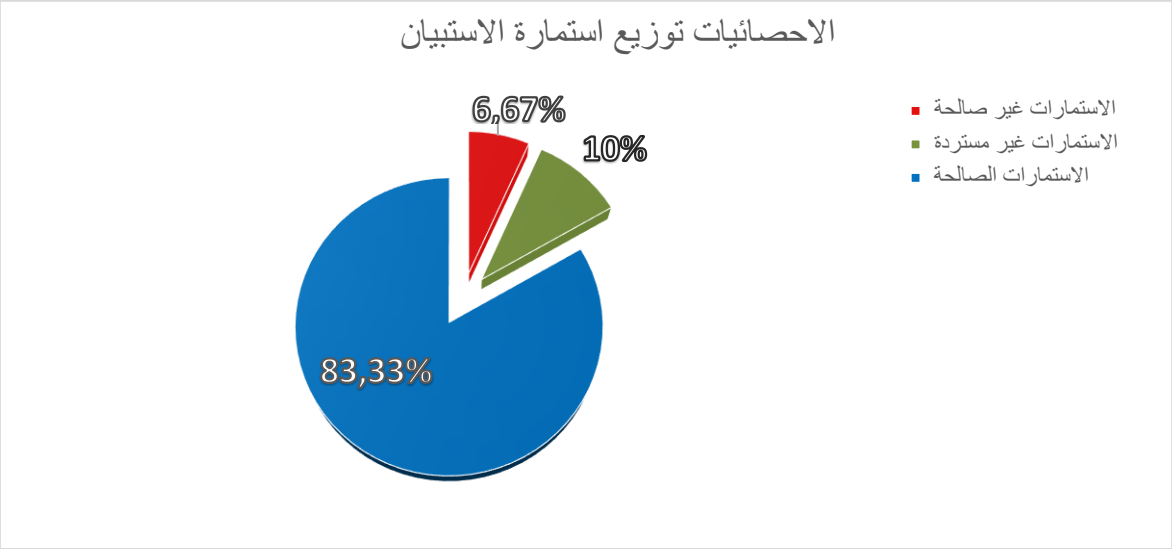
الجدول رقم (3-4): الاحصائيات الخاصة بالاستمارة الاستبيان.

البيان	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	60	100
الاستمارات المسترجعة	54	90
الاستمارات غير صالحة	4	6.67
الاستمارات غير مستردة	6	10
الاستمارات الصالحة	**50**	**83.33**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الاستبيان.

يمكننا الاستعانة بالشكل ادناه للنتائج المتحصل عليها.

الشكل رقم (3-1): رسم بياني يمثل توزيعات الاستبيانات



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج توزيع استمارة الاستبيان

المطلب الثالث: منهج المستخدم وحدود الدراسة

يعتبر المنهج هو الأسلوب او الطريقة المتبعة للوصول الى الإجابات والنتائج الأسئلة، وفي هذا المطلب سنتطرق الي منهج هذه الدراسة بالإضافة الى حدود الدراسة.

الفرع الاول: منهج المستخدم

من اجل تحقيق اهداف الدراسة تم اتباع المنهج التحليلي بشكل رئيسي لاعتباره اهم أساليب القياس والتحليل بهدف الوصول الى اهداف هذه الدراسة، وبالإضافة الي الاعتماد على البيانات الاستبيان الذي تم اعداده من اجل هذا الغرض وتم تفريغه وتحليله باستخدام برنامج spss.

تم اعتماد على مجموعة من المصادر ذات علاقة بالموضوع الدراسة والتي تمثلت في:

المصادر جانب النظري: والتي تمثلت في الكتب والمجلات والأبحاث والملتقيات والدراسات السابقة التي عالجت موضوع البحث وبالإضافة الى مقالات الأنترنيت المختلقة.

المصادر الاولية: تمثلت في جمع البيانات من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، ووزع على العينة المحددة للدراسة وتم تحليل البيانات ومقارنتها ببرنامج الاحصائي.

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في:

1. **الحدود الزمنية:** ارتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت الدراسة الميدانية من21ماي الى 26 من نفس الشهر من تاريخ اعداد الاستبيان الى غاية توزيعه وجمع البيانات وتحليلها.
2. **الحدود البشرية:** استندت الدراسة على فئات التي تمثلت في أكاديميين وهم أساتذة الجامعيين والفئة المهنية التي تمثلت في محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين.
3. **الحدود موضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة انعكاسات المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي واثارها وأهمية إصدارها وتبنيها.

الفرع الثالث: صعوبات الدراسة

رغم ضيق الوقت الى ان الصعوبة التي واجهتنا أكثر من حدود الزمانية هي صعوبة الوصول الى العينة المطلوبة بالإضافة الى امتناع العديد منهم الى عدم الإجابة وتجاهل بريدهم الالكتروني او حتى عدم الإجابة على ورقة الاستبيان قد يكون ذلك لانشغالهم الدائم او المماطلة او عدم الاهتمام بصفة كبيرة بالبحث العلمي.

المبحث الثاني: التحليل الاحصائي

في هذا المطلب سنتطرق الي صدق وثبات أداة الدراسة بالإضافة الى اختبارات توزيع العينة وأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الاول: أساليب المستخدمة في الدراسة

من اجل إتمام الدراسة الميدانية تم الاستعانة بالحاسب الالي واستخدام احدى التطبيقات الإحصائية المعتمدة في العلوم الاجتماعية spss لإدخال وتحليل البيانات المتحصل عليها، واستخدمنا بعض الأساليب الإحصائية والتحليل لإظهار خصائص افراد العينة وادخال الفرضيات وتتلخص هذه الأساليب ومجالات فيما يلي:

– **المتوسط الحسابي:** وهو متوسط مجموع القيم.

–معامل الفا كرو نباخ: يستخدم لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة فاذا تجاوزت قيمة المؤشر60 او أكثر فيمكن الحكم علي ثبات أداة الدراسة.

– الانحراف المعياري: يوضح مدى انحراف استجابات الأفراد الدراسة ويوضح التشتت في الاستجابات افراد العينة فكلما اقتربت من الصفر يعني تركز الإجابات.

–النسبة المئوية: استخدم لتلخيص البيانات العينة المدروسة.

المطلب الثاني: مدى صحة الاستبيان

في هذا المطلب سنتأكد من صدق أداة الدراسة، وأنها تخدم اهداف الدراسة وأيضا دراسة ثبات الاستبيان.

أولا: صحة الاستبيان

لتأكد من صحة الاستبيان تم عرض على الأساتذة قبل توزيعه لتصحيحه لتفادي أخطاء التي قد تؤدي الى عدم الوصول الى الأهداف المرجوة وتأكد من سلامته ودقته الأسئلة وصحة العبارات، وقد ساعدنا محكمون بتعديل الاستبيان وتصحيحه بفضل ملاحظاتهم وتوصياتهم، التي اخذناها بعين الاعتبار للوصول لشكل النهائي للاستبيان.

ثانيا: صدق وثبات الاستبيان

بعد تصحيح الاستبيان تم تأكد من صدق الاستبيان باستخدام معامل الفا كرو نباخ Cronbach (Alpha لقياس صحة الاستبيان وهو من أكثر مقاييس استخداما من طرف الباحثين، بحيث يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد بحيث كلما اقترب القيمة من الواحد يتم تأكيد ثبات وصدق الاستبيان، بمعني انه يقيس درجة ثبات عبارات الاستبيان أي ما نسبة الحصول على نفس النتائج والاستنتاجات لو اعيد استخدام الأداة في ظروف مماثلة

الجدول التالي يوضح لنا قيمة معامل الفا كرو نباخ

بعد الاستعانة ببرنامج spss في حساب الثبات بطريقة الفا كرونباخ تحصلنا على نتائج التالية:

الجدول رقم (3–5): يبين قيمة معامل الفا كرو نباخ للمحاور الثالثة بشكل مختصر

محاور الاستبيان	معامل الفا كرو نباخ	عدد فقرات الاستبيان
المحور الاول: ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر	74.1	5
المحور الثاني: أهمية اصدار معايير التدقيق الجزائرية	83.4	6
المحور الثالث: أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير مدقق الخارجي	70.9	5

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

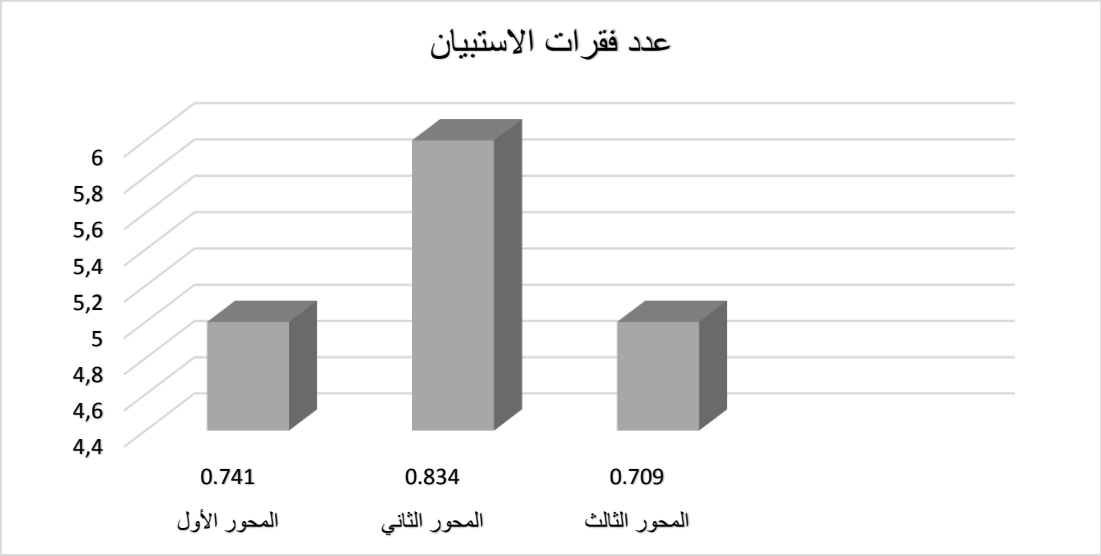
نلاحظ من خلال الجدول معامل قيمة الفا كرو نباخ كانت مرتفعة لكل من المحتور الثلاث حيث بلغ معامل الفا كرو نباخ للمحور الأول الذي كان عن ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بنسبة (74.1%)، بينما بلغ المحور الثاني الذي كان عن أهمية اصدار المعايير التدقيق الجزائرية نسبة (83.4%) ، و بلغ المحور الثالث اثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي نسبة (70.9%)، و من خلال ما ورد يمكن وصف أداة الدراسة بالثبات و ان البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة بقياس التغيرات و تخضع لدرجة مناسبة يمكن الاعتماد عليها.

الجدول رقم(3–6) : معامل الفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان

عدد العبارات	معامل الفا كرو نباخ
16	88.5

المصدر:من اعداد الطالبتين اعتمادا على spss

الشكل رقم(3-2):رسم بياني قيم معامل الفا كرو نباخ لمحاور الاستبيان



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول أعلاه

المطلب الثالث: توزيع افراد العينة حسب المتغيرات

سنتناول في هذا المطلب خصائص العينة المدروسة وتحليلها حسب المتغيرات.

الفرع الأول: حسب الجنس

يمثل الجدول الموالي توزيع خصائص العينة حسب الجنس

الجدول رقم(3-7): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة%
انثى	15	30
ذكر	35	70
المجموع	**50**	**100**

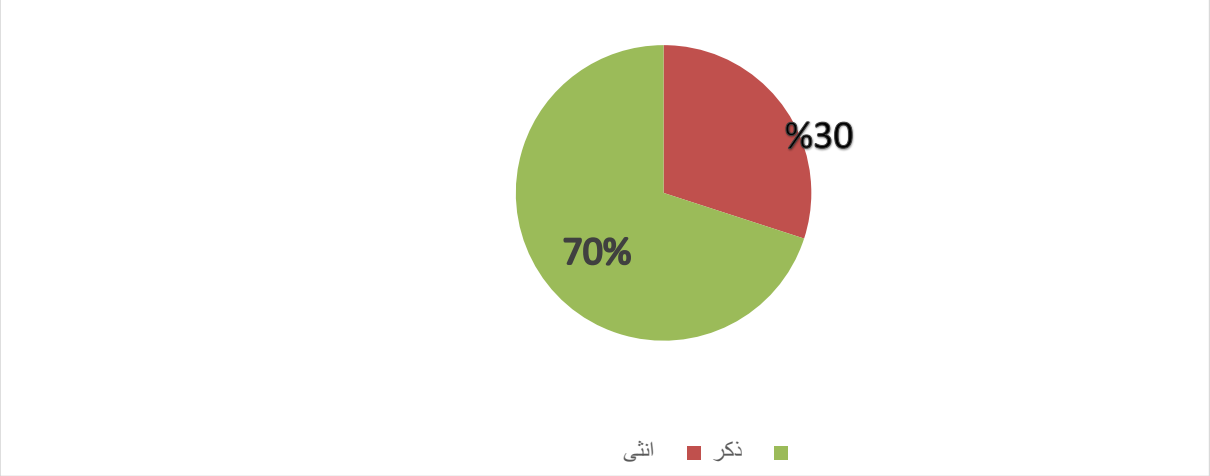
المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول أعلاه يمكننا ملاحظة ان عدد الذكور الذين أجابوا على استبيان أكبر من عدد الاناث بفارق كبير حيث بلغ عددهم 35 ذكر بنسبة 70%من المجموع الكلي 50 وحيث بلغ عدد اناث 15 انثى

فقط حيث كانت النسبة 30%، ويفسر ان نسبة قليلة من اناث مهتمين بمجال التدقيق ومعايير عكس الذكور.

يمكننا ملاحظة ذلك في الشكل البياني التالي

الشكل رقم(3-3) :رسم بياني يمثل توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر: بيانات الاستمارة اعتمادا على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: توزيع افراد العينة حسب العمر

الجدول رقم (3-8):توزيع افراد العينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة %
اقل من 30سنة	6	12
من 30الى40	37	74
من 40 الى 50	7	14
أكثر من 50سنة	0	0
المجموع	**50**	**100**

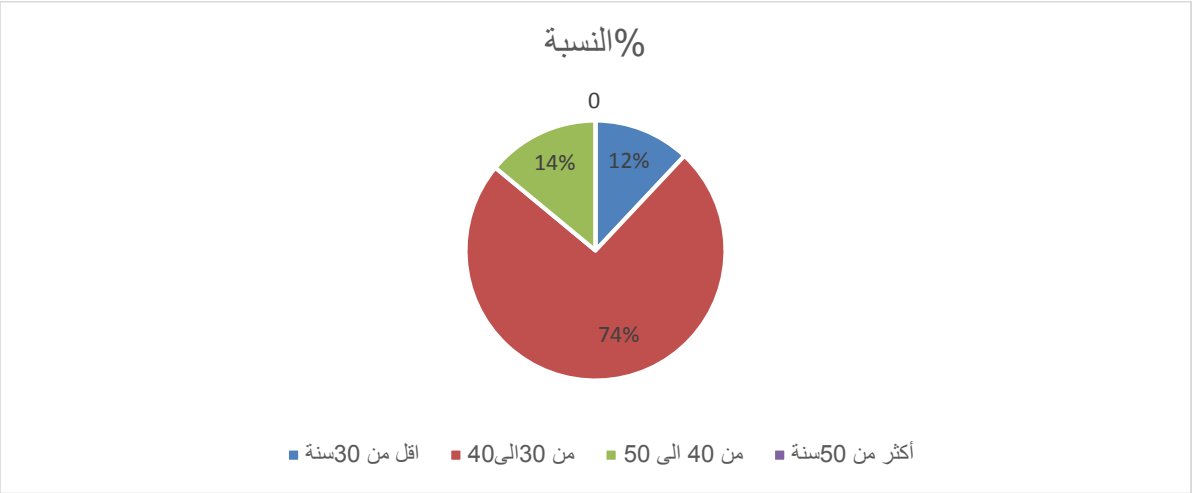
المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان أكبر نسبة افراد العينة الذين استجابوا مع الدراسة هم الفئة العمرية المحصورة من 30الى 40 سنة بنسبة 74% وبعدها الفئة العمرية من 40الى 50 سنة بنسبة 14% اما الفئة الموالية

هي اقل من 30 سنة اما الفئة الأخير والتي كانت منعدمة استجابة هي الفئة العمرية المحصورة في أكثر من 50سنة بنسبة 0%.

يمكن ملاحظة معطيات الجدول في الشكل الموالي

الشكل رقم(3-4) : رسم بياني يمثل توزيعات العينة حسب العمر



المصدر من اعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول أعلاه.

الفرع الثالث: توزيع الافراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمثل الجدول الموالي تصنيف الافراد حسب الدرجة العلمية

الجدول رقم (3-9): توزيع الافراد العينة حسب المؤهل العلمي

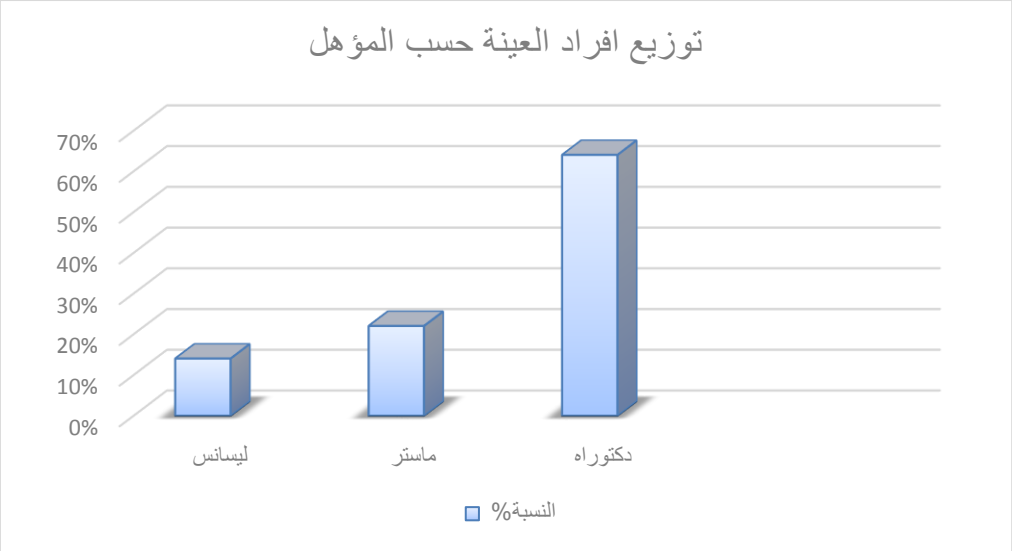
المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة%
ليسانس	7	%14
ماستر	11	%22
دكتوراه	32	%64
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول يتضح ان نسبة الافراد الحاصلين على شهادة الليسانس بلغت 14% من نسبة العينة أي ما يعادل 7 فردا، اما الفئة المسيطرة كانت حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 64% من نسبة العينة أي ما يعادل 32فردا، اما اخر فئة كانت حاملي شهادة الماستر او ماجستير بحيث بلغت 22% من نسبة العينة أي ما يعادل 11 افراد.

الشكل التالي يوضح ذلك

الشكل رقم(3-5):يوضح توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

الفرع الرابع: توزيع العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم(3-10): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

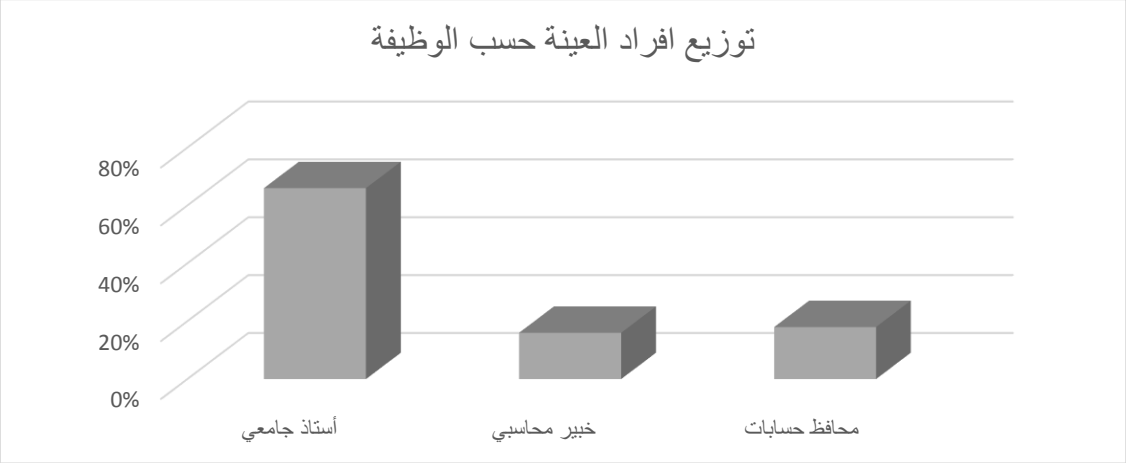
الوظيفة	التكرارت	النسبة%
أستاذ جامعي	33	%66
خبير محاسبي	8	%16
محافظ حسابات	9	%18
المجموع	**50**	**100**

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ان تجاوب كانت كبير من قبل أساتذة جامعيين بعدد 33 بنسبة 66% وذلك يوضح اهتمامهم في المجال والفئة الموالية كانت محافظي الحسابات بعدد 9 بنسبة 18 % واخر فئة كانت فئة خبراء محاسبين بنسبة 16% بعدد 8.

الشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(3-6): يمثل توزيع افراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

الفرع الخامس: توزيع العينة حسب الخبرة

الجدول رقم(3-11): يمثل توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرارات	النسبة%
اقل من 5 سنوات	32	%64
من 5 الى 10سنوات	10	%20
أكثر من 10 سنوات	8	%16
المجموع	**50**	**%100**

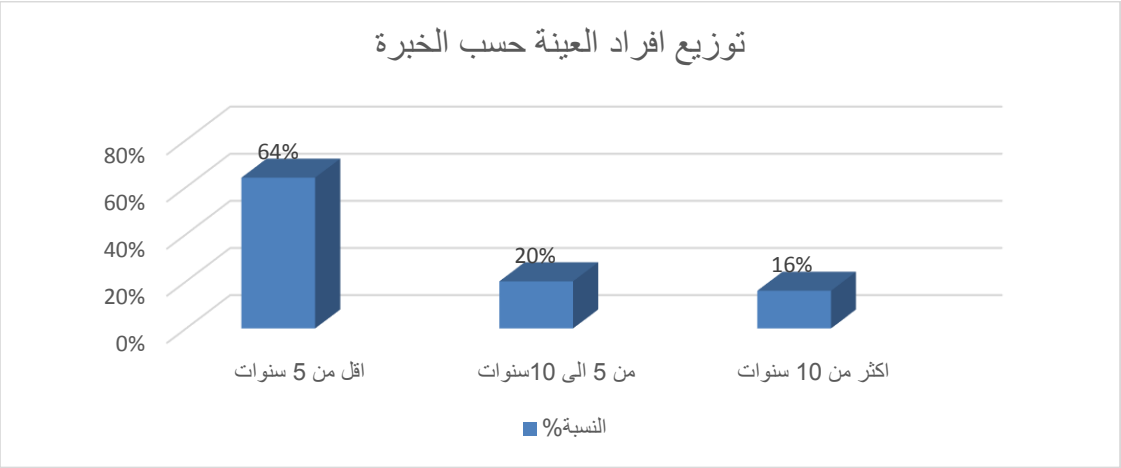
المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول ان الفئة اقل من 5 سنوات كانت أكبر فئة رغم خبرتهم القليلة الا انهم أجابوا على الاستبيان لاهتمامهم الكبير بالموضوع حيث بلغ عددهم 32 بنسبة 64%، والفئة الموالية كانت من 5

سنوات الى 10 حيث بلغ عددهم 10 بنسبة 20% واخر فئة كانت أكثر من 10 سنوات بعدد 8 وبنسبة 16%.

الشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(3-7): يوضح توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل البيانات

نتطرق في هذا المبحث الى تحليل وتفسير المحاور الثلاثة للاستبيان، وهذا من خلال استعراض اراء وإجابات افراد العينة محل الدراسة وتحديد درجة متوسط اجاباتهم وكذلك التوافق في الإجابات في فقرات الاستبيان، وبغرض اختبار أداة الدراسة وتحليل وتفسير محاور الاستبيان استخدمنا عدة وسائل مثل: التكرارات، النسب المئوية، الانحراف المعياري، المتوسطات الحسابية، حيث سيتم عرض وتحليل النتائج في هذا المبحث.

المطلب الأول: تحليل العام للفقرات المحور الأول

في هذا المطلب سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان المحور الأول والذي كان "يخص ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول.

بعد معالجة الإجابات توصلنا الى النتائج التالية:

الجدول رقم(3-12): نتائج المحور الاول

رقم	العبارة	عدد افراد العينة المجيبة										الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التشتت	الترتيب
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة					
		تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%				
1	كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات.	3	%6	1	%2	2	%4	16	%32	28	%56	1.07	4.30	مرتفعة جدا	1
2	من اهم أسباب اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08-91.	1	%2	0	%0	8	%16	28	%56	13	%26	0.87	4.04	مرتفعة جدا	2
3	تسعي الجزائر لوضع منظومة لمعايير التدقيق لتأكيد رغبتها في للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.	4	%8	5	%10	6	%12	25	%50	10	%20	1.16	3.64	مرتفعة	4
4	يعتبر وضع معايير التدقيق ضرورة لتكييف مع مقتضيات العولمة الاقتصادية.	5	%10	3	%6	9	%18	22	%44	11	%22	1.20	3.62	مرتفعة	5
5	يستحسن وجود معايير التدقيق لمواكبة التطور الإداري الحاصل.	1	%2	3	%6	6	%12	24	%48	16	%32	0.937	4.02	مرتفعة	3
	المتوسط الحسابي العام											3.92			

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه والذي كان عن "ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر" بالاعتماد على الأدوات الإحصائية يتبين لنا:

- تأتي في المرتبة الأولى العبارة رقم 1 حيث نصت عبارة على" كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات" بمتوسط حسابي 4.30 حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق بشدة لوقوعها في مجال[05-4.2[.

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.07، ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

عليه ومن خلال اراء افراد العينة موافقتهم الشديدة على ان البيئة الجزائرية للتدقيق كانت بحاجة الى إصلاحات.

نستنتج من هذه النتيجة طبيعية حيث ان البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي كانت بحاجة الى إصلاحات ضرورية وعاجلة وإجراءات ومراسيم وقوانين تعالج ذلك.

- تأتي في المرتبة الثانية عبارة رقم 2 والتي نصت على" من اهم أسباب اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 91-08" بمتوسط حسابي 4.04، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق بشدة لوقوعها في مجال[05-4.2[.

منه نستنتج ان اراء افراد العينة موافقة وبشبه الاجماع، سواء كان بموافق او موافق بشدة مما يمثل إدراك العينة بما يحتويه القانون 91-08.

وعليه يمكن اعتبار ان المنظومة التدقيق الخارجي في الجزائر كانت بحاجة الى إصلاحات وكان يتوجب على السلطات المعنية احداث تغييرات وفرض قوانين جديدة تساعد من الرفع من مستوى التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر.

-تأتي في المرتبة الثالثة العبرة رقم 5 والتي نصت على "يستحسن وجود معايير التدقيق لمواكبة التطور الإداري الحاصل" حيث كان متوسط الحسابي 4.02 حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة

تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 0.937 ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

منه نستنتج ان اراء افراد العينة موافقة وبشبه الاجماع، حيث كان اتجاه اراء افراد العينة نحو موافق على أهمية وجود معايير التدقيق جزائرية مواكبة لتطورات الإدارية الحاصلة.

هذه النتيجة طبيعية باعتبار ان على الجزائر كأي دولة مواكبة معايير التقارير الدولية باعتبارها أساس التوافق والتجانس المحاسبي ولمواكبة التغيرات الحاصلة وخلق افاق مستقبلية جديدة.

- تأتي الفقرة الثالثة المرتبة الرابعة والتي نصت على " تسعي الجزائر لوضع منظومة لمعايير التدقيق لتأكيد رغبتها في للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة. بمتوسط حسابي 3.64، حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.16، ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور بعد الفقرة الثالثة، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق كبير بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

من خلال اراء العينة التي كانت موافقة على نص العبارة حيث ان الجزائر تسعي للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

- تأتي الفقرة رقم 4 في المرتبة 5 والأخيرة والتي نصت على" يعتبر وضع معايير التدقيق ضرورة لتكييف مع مقتضيات العولمة الاقتصادية " حيث كان متوسط الحسابي 3.62 حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق بشدة لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.20 ما يمثل ان الإجابات أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور بعد الفقرة الثانية، ويدل هذا على درجة توافق كبير في اراء العينة.

من خلال النتيجة السابقة نلاحظ ان هذه نتيجة متوقعة وذلك بالاعتبار معايير ضرورة لتكييف مع العولمة الاقتصادية وجعل وفتح افاق مستقبلية وجديدة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج المحور الأول

تتمثل اهم نتائج المتحصل عليها في المحور الأول فيما يلي:

- كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات المنظومة التدقيق الخارجي في الجزائر لبيئة تدقيق الوطنية.
- إعادة هيكلة التدقيق وتغيير بقانون رقم 91-08 المتعلق بمهن خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.
- من ضروريات التكييف مع العولمة الاقتصادية وضع معايير تدقيق، ولمواكبة التطور الإداري.
- التعديلات في شكل ومحتوى التقارير التدقيق الخارجي زاد من فعالية ودور تقارير التدقيق الخارجي.
- التوصل الى ان أهمية تكوين الكافي للمدققين الخارجيين لرفع من جودة التقارير.

المطلب الثاني: تحليل الفقرات المحور الثاني للاستبيان

في هذا المطلب سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان المحور الثاني والذي كان يخص" أهمية اصدار المعايير الجزائرية".

الفرع الأول: تحليل نتائج الاستبيان

بعد معالجة الإجابات توصلنا الى النتائج التالية:

الجدول رقم(3-13): نتائج محور الثاني

الرقم	العبارة	عدد افراد العينة المجيبة										الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التشتت	الترتيب
		غيرموافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة					
		تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%				
1	تساعد المعايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة المدقق الخارجي.	2	%4	5	%10	9	%18	22	%44	12	%24	1.06	3.47	مرتفعة	5
2	اصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنية في الجزائر	2	%4	2	%4	9	%18	23	%46	14	%28	0.99	3.90	مرتفعة	1
3	معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن.	2	%4	9	%18	12	%26	20	%40	6	%12	1.04	3.38	مرتفعة	6
4	الاعتماد على المعايير التدقيق يرفع من كفاءة محافظي الحسابات.	3	%6	3	%6	9	%18	25	%50	10	%20	1.05	3.72	مرتفعة	2
5	الجزائر تسعي لمواكبة التطورات على مستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق دولية واصدار معايير تدقيق جزائرية.	2	%4	5	%10	12	%24	18	%36	13	%26	1.09	3.70	مرتفعة	3
6	ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في معالجة نقائص متضمنة قوانين ومراسيم تنفيذية مستحدثة	3	%6	3	%6	11	%22	24	%48	9	%18	1.04	3.66	مرتفعة	4
	المتوسط الحسابي العام												3.66		

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه والذي كان عن " أهمية اصدار المعايير الجزائرية"" بالاعتماد على الأدوات الإحصائية يتبين لنا:

– تأتي في المرتبة الأولى العبارة رقم 2حيث نصت عبارة على" اصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنية في الجزائر " بمتوسط حسابي03.90، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3[.

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 0.99، ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

عليه ومن خلال اراء افراد العينة موافقتهم على ان اهم إصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية كان اصدار معايير تدقيق جزائرية لاعتباره الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنية للتدقيق في الجزائر.

نستنتج من هذه النتيجة طبيعية حيث ان واقع البيئة التدقيق كان بحاجة ماسة الى اصدار معايير باعتبارها أفضل حل لتنظيم التدقيق في الجزائر.

– تأتي في المرتبة الثانية العبارة رقم 4 التي نصت على "الاعتماد على المعايير التدقيق يرفع من كفاءة محافظي الحسابات" بمتوسط حسابي 3.72 حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3[.

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.05، ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

وعليه فان هذه النتيجة طبيعية باعتبار ان معايير التدقيق ترفع من كفاءة محافظي الحسابات ويرفع من جودة تقارير المدققين وتحسين من أدائهم كونهم مسؤولين عن نظيم مهنة التدقيق بما ينصه القانون.

– تأتي في الثالثة العبارة رقم 5 التي نصت على " الجزائر تسعي لمواكبة التطورات على مستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق دولية واصدار معايير تدقيق جزائرية" بمتوسط حسابي 3.70 حيث مثل حيث

مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.09، ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور بعد الفقرة الاولى، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

عليه فان هذه النتيجة تعتبر طبيعية ونستنتج ان الجزائر تتبني معايير تدقيق الدولية لمواكبة التطورات الاقتصادية الجديدة والتي تكون بوابة افاق مستقبلية لمجال التدقيق والاقتصاد.

- تأتي في المرتبة الرابعة العبارة رقم 6 والتي نصت على" ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في معالجة نقائص متضمنة قوانين ومراسيم تنفيذية مستحدثة" بمتوسط حسابي 3.66 حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.04، ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور بعد الفقرة الاولى، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

نستنتج ان معايير التدقيق تعتبر أفضل لحل معالجة النقائص ومعالجة اختلالات التي تواجه تنظيم عمل التدقيق والمدقق الخارجي.

هذه نتيجة طبيعية باعتبار ان المعايير التدقيق الجزائرية هي التي تعمل على معالجة النقائص بسن قوانين ومراسيم جديدة وفعالة لخدمة أغراض متعددة ورفع من مستوى التدقيق وتنظيمه.

- تأتي في المرتبة الخامسة عبارة رقم 1 والتي نصت على " تساعد المعايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة المدقق الخارجي" بمتوسط حسابي 3.47 حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.06، ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور بعد الفقرة الاولى، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

نستنتج ان أفضل ما قامت به السلطات المعنية هي بإصدار معايير التدقيق الجزائرية المبنية على معايير التدقيق الدولية ومن خلال النتيجة نلاحظ انها عادية لموافقتهم على ما نصت به العبارة باعتبار المعايير الصادرة كان لها دور كبير في مجال الاقتصادي وخاصة مهنة التدقيق والمحاسبة بالاعتبار ها الأساس لهذين المجالين.

- تأتي في المرتبة الاخيرة عبارة رقم 3 والتي نصت على" معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن" بمتوسط حسابي 3.38 حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[3.3-4.2].

وكان الانحراف المعياري 1.04 ما يمثل ان الإجابات تعد أكبر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج المحور الثاني

تتمثل اهم نتائج المتحصل عليها في المحور الثاني فيما يلي:

- للمعايير الجزائرية جودة كبيرة في رفع من مستوى تقارير المدقق الخارجي
- اعتبار المعايير التدقيق الجزائرية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر.
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل مهنة التدقيق أكثر دقة وذلك بفضل مراسيم والقوانين.
- تسعى السلطات الى زيادة فعالية التدقيق وذلك بتطبيق معايير وإصدارها لمواكبة تطورات.
- المعايير الجزائرية من اهم الطرق في تقريب وجهات النظر وتخفيض التوقعات بين المدققين والأطراف الأخرى.
- القيام اصدار معايير التدقيق من اجل تصليح مهنة التدقيق.

المطلب الثالث: تحليل الفقرات المحور الثالث للاستبيان

المطلب سنقوم بتحليل نتائج الاستبيان المحور الثالث بعد معالجة الإجابات توصلنا الى النتائج التالية

الجدول رقم3-14): نتائج المحور الثالث

رقم	العبارة	عدد افراد العينة المجيبة										الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة التشتت	الترتيب
		غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة					
		تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%				
1	تعزز المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي.	2	%4	4	%8	8	%16	24	%48	12	%24	1.03	3.80	مرتفعة	1
2	ساهمت المعايير التدقيق الجزائرية منح المدقق الخارجي في إمكانية ابداء الراي المحايد.	2	%4	9	%18	14	%28	19	%38	6	%12	1.04	3.36	مرتفعة	5
3	سيؤدي تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل التقرير المدقق الخارجي أكثر جودة.	4	%8	4	%8	7	%14	20	%40	15	%30	1.20	3.76	مرتفعة	2
4	ساهمت الإصلاحات في تقرير مدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.	3	%6	4	%8	14	%28	20	%40	9	%18	1.07	3.56	مرتفعة	4
5	ساهم اصدار قانون 10-01 في تحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق الخارجي.	3	%6	2	%4	12	%24	21	%42	12	%24	1.06	3.74	مرتفعة	3
		المتوسط الحسابي العام											3.64		

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه والذي كان عن " أهمية اصدار المعايير الجزائرية"" بالاعتماد على الأدوات الإحصائية يتبين لنا:

– تأتي في المرتبة الأولى العبارة رقم 1 حيث نصت عبارة على" تعزز المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي. " بمتوسط حسابي3.80، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3[.

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.03، ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

نستنتج منه ان المعايير الجزائرية للتدقيق في زادت من ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي.

وعليه فان هذه النتيجة طبيعية باعتبار ان مصداقية تقرير المدقق الخارجي يزيد من ثقة المستخدمي القوائم المالية.

– تأتي في المرتبة الثانية عبارة رقم3 "سيؤدي تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل التقرير المدقق الخارجي أكثر جودة "بمتوسط حسابي 3.76 حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[4.2-3.3[.

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.20، ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

تستنتج ان تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تجعل تقرير المدقق الخارجي أكثر جودة.

وعليه هذه النتيجة عادية باعتبار تطبيق المعايير الجزائرية يؤدي الى جعل تقارير المدقق الخارجي أكثر جودة ومصداقية

- تأتي في المرتبة الثالثة العبارة رقم 3 "ساهم اصدار قانون 10-01 في تحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق الخارجي "بمتوسط حسابي قدره 3.74، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال [3.3-4.2].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.06، ما يمثل ان الإجابات تعد أكثر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

نستنتج ان اصدار القانون 10-01 في تحسين جودة التقارير التدقيق الخارجي، حيث كان دوره المنظم لمهنة محافظ الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث انعكس دور هذا القانون في تحديد المهام وتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي.

- تأتي في المرتبة الرابعة عبارة رقم 4 والتي نصت على "ساهمت الإصلاحات في تقرير مدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية "، بمتوسط حسابي قدره 1.07، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[3.3-4.2].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.07، ما يمثل ان الإجابات تعد أكثر تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

نستنتج ان الإصلاحات في تقرير المدقق الخارجي في تضييق الفجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، حيث ان كلما كان تقرير المدقق الخارجي واضح وخالي من أخطاء كان ذا قيمة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية.

- تأتي في المرتبة الخامسة والأخيرة عبارة رقم 2 والتي نصت على" ساهمت المعايير التدقيق الجزائرية منح المدقق الخارجي في إمكانية ابداء الراي المحايد" بمتوسط حسابي قدره 3.36، حيث مثل حيث مثل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة وهي قيمة تشير حسب مقياس التدرج ليكارت الذي حددته الباحثة الى درجة موافق لوقوعها في مجال[3.3-4.2].

اما قيمة الانحراف المعياري فمثلت ما قيمته 1.04، ما يمثل ان الإجابات تعد اقل تشتت في هذه الفقرة مقارنة مع الفقرات الأخرى لهذا المحور، وهذا يدل على درجة تجانس وتوافق بين اراء افراد العينة على محتوى هذا الفقرة.

تستنتج ان معايير التدقيق الجزائرية في منح المدقق الخارجي في إمكانية اعطاء آرائه حول تقارير ومهام وغيرها.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج المحور الثالث

تتمثل اهم نتائج المتحصل عليها في المحور الثالث فيما يلي:

- تعد معايير التدقيق الجزائرية من بين اهم الوسائل التي تزيد الثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير المدقق الخارجي.
- مساهمتها الكبير في جعل التدقيق أكثر دقة ومرونة.
- جعل عمل المدقق الخارجي أكثر جودة ومصداقية.
- ساهم قانون 10-01 في نحسين جودة تقارير التدقيق الخارجي.
- استحداث طرق تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بفضل قانون 10-01 وجعلها أكثر فاعلية.

خلاصة الفصل

من خلال نتائج المتحصل عليها بواسطة هذه الدراسة الميدانية، تبين ان كان للسلطات الجزائرية دور كبير في إصلاحات منظومة التدقيق لما هي عليه الان وذلك بتسليط الضوء على المهنيين في المجال وتكوينهم وتحديد دورهم بدقة من جهة، والسعي قدما لمواكبة تطورات الحاصلة في ميدان التدقيق دوليا، كما ان اصدار معايير تدقيق وطنية يفتح مجال للرفع مستوى التدقيق أكثر.

ومن اهم النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية:

- كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات المنظومة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- إعادة هيكلة وتغير قانون 91-08 المتعلق بمهن خبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.
- تسعى السلطات الى زيادة فعالية التدقيق وذلك بتطبيق معايير إصدارها لمواكبة تطورات.
- القيام بإصدار معايير التدقيق من اجل تصليح مهنة التدقيق.
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل مهنة التدقيق أكثر دقة وذلك بفضل مراسيم والقوانين.
- جعل عمل المدقق الخارجي أكثر جودة ومصداقية.
- استحداث طرق تكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بفضل قانون10-01 وجعلها أكثر فعالية.

خاتمة

خاتمة

يعتبر تقرير المدقق الخارجي همزة وصل بين المدقق ومستخدمي التقرير، إضافة الى كونه القناة الرئيسية التي يتم من خلالها إيصال الرأي الفني حول القوائم المالية، فهو بذلك يلعب دور الوسيط بين الإدارة المنشاة وملاكها في إطار فصل الملكية عن الإدارة.

بناءا على دراستنا لموضوع انعكاسات المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي، حاولنا معالجة الإشكالية البحث الرئيسية و التي تدور حول مدى تأثير المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي و في اطار ذلك قمنا بأسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال تبيين ضرورة إصلاحات التي تم القيام بها في اطار رفع من مستوى و جودة التقرير المدقق الخارجي و تحسين مهنة التدقيق ، و أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في كونها تساير التوافق لمهنة التدقيق و معايير الدولية، و إضافة الى ذلك سعينا الى ابراز اهم انعكاسات لهذه الإصلاحات التي عادت بشكل إيجابي على التدقيق الخارجي في الجزائر.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية، واستنادا الى الدراسة النظرية وتحليل البيانات توصلنا الى مجموعة من النتائج التي يمكن من خلالها الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وصحة الفرضيات.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال معالجتنا للموضوع وبعد تحليل ومعالجة مختلف جوانب الدراسة وبناءا على مدى صحة الفرضيات توصلنا الى مايلي:

- فيما يتعلق بالفرضية الأولى و التي كان مضمونها "اعتبار الإصلاحات التي قامن بها منظومة التدقيق ضرورية لبيئة التدقيق في الجزائر و أهمية كبيرة"، فقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية و الميدانية الى التأكد من صحة مضمون هذه الفرضية، حيث كانت الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية ضرورية خاصة ما يخص القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة خبير محاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و الغاء القوانيين التي لا تخدم هذا الجانب، حيث أدى ذلك لتأسيس لجان مختصة و الحرص على تكوين المختصين في هذا المجال و ذلك لرفع من جودة تقرير المدقق الخارجي لأهميته الكبير.
- اما بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة "لمعايير التدقيق الجزائرية أهمية كبيرة"، تم التأكد من صحة الفرضية وذلك من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية وذلك بسبب أهمية البالغة لمعايير التدقيق الجزائرية دور كبير في التوافق المحاسبي وتنظيم مهنة التدقيق ورفع من جودة تقرير المدقق الخارجي، وتضييق الفجوة

التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وتقارير المدقق الخارجي وزيادة مصداقيتها ودقتها لجعلها أكثر وضوعا مبتعدة بذلك عن الغموض وتفادي الأخطاء.

- اما في ما يخص الفرضية الثالثة و التي كانت" لمعايير التدقيق الجزائرية اثر على جودة تقرير المدقق الخارجي"، ومن خلال دراستنا النظرية تأكدنا من انعكاسات معايير التدقيق الجزائرية و اثر الإيجابي على جودة التقرير الخارجي، برغم من ان السلطات الجزائرية المختصة في اصدار التقارير مازالت تواصل عملها في جعلها اكثر توافقا مع معايير الدولية و الواقع المحلي الا انها مازالت تبذل جهدا في الوصول الى ماهو افضل وذلك لأثر معايير الجزائرية على التدقيق و جودة تقرير المدقق الخارجي و مواصلة اصدار المعايير تتيح فرصة لجعل واقع التدقيق الجزائري اكثر توافقا مع الواقع معايير التدقيق الدولية.

نتائج الدراسة

من خلال دراستنا لكل جوانب هذا البحث، فقد سمحت لنا الدراسة التوصل الى جملة من النتائج وكان أبرزها:

- مواكبة السلطات الجزائرية للتطورات الدولية الحاصلة في مهنة التدقيق الخارجي وذلك بعد تدهور وتراجع منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر أدى ذلك الى الغاء قانون 91-08 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد.
- نقص جودة التقرير المدقق الخارجي أدى الى التدخل السريع لفرض تعديلات مواكبة لاقتصاديات العالمية.
- الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية كان لها الفضل في توافق المحاسبي للمعايير الجزائرية مع المعايير الدولية.
- اصدار قانون 10-01 المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد عكس بشكل إيجابي على تقارير المدقق الخارجي وجودته.
- كانت لإصلاحات الجزائرية دور في تنظيم مهن خبير محاسبي ومحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات وبالإضافة الى تنظيم مهنة التدقيق.
- رفع من مستوى تقرير الخارجي ومصداقيته.

الاقتراحات والتوصيات

من بين التوصيات والاقتراحات نلفت النظر الى:

- ضرورة الاهتمام المدقق الخارجي بتطور العلمي والمهني ليظل مواكب لكل المستجدات لزيادة كفاءته.
- توضيح محتوى المعايير التدقيق الجزائرية لسهولة فهمها وتطبيقها.
- ضرورة اصدار معايير التدقيق الجزائرية أخرى حتى يكون لمزاولي المهنة إطار مرجعي كامل يتم الاعتماد عليه.
- ضرورة توعية محافظي الحسابات بأهمية جودة التقارير التدقيق الخارجي وذلك من خلال اجراء ندوات وملتقيات وطنية

افاق الدراسة

بعد اجراء هذه الدراسة يمكننا اقتراح الافاق التالي:

- دراسة تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في توحيد الممارسات المهنة المحلية والالتحاق بالموكب الدولي.
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في استقلالية المدقق الخارجي.

المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

I. أولا: الكتب

1. احمد جلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة**، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009.
2. احمد طرطار وعبد العالي مضر، **تقنيات المحاسبة العامة**، طبعة 1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر،2015.
3. احمد محمد نور،حسين احمد عبيدو شحاته السيد شحاته،**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**،دار الجامعة،الإسكندرية،مصر،2007.
4. اشتيوي ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة،1996.
5. امين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعمولة أسواق راس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
6. امين السيد احمد لطفي، **المراجعة لأغراض مختلفة**، بدون دار نشر، مصر،2004.
7. امين السيد احمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
8. إيهاب نظمي، هاني العزب **تدقيق الحسابات الجانب النظري**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن،2012.
9. إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولي،2012.
10. إيهاب نظمي، هاني الغرب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الاولي،2012.
11. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الالفية الثالثة**، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية،2001.
12. خالد امين عبد الله، **تدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، مطبعة الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة،2014.

13. دكتور منصور احمد البدوي، دكتور شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار** الجامعية، الإسكندرية،2003-2002.

14. سهام محمد سويدي، دراسة **تحليلية المستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر دراسة ميدانية**، الدار الجامعية، الجزائر، طبعة 01، 2010-2011.

15. عبد الفتاح الصحن واخرون، مراجعة **الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار** الجامعات المصرية، الإسكندرية،2005

16. عبد الفتاح صحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، مصر،2001.

17. غسان فلاح المطارفة، **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر، الأردن ،2006.

18. قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي للطباعة النشر والتوزيع والترجمة ،2016.

19. محمد التهامي طواهر، **مراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.

20. محمد السيد السرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر،2002.

21. محمد الفيوصي و اخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

22. محمد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن،2015.

23. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر،2014.

24. المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصرة "الناحية النظرية"**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2019.

II. ثانيا: الاطروحات و الرسائل الجامعية

1. احمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
2. اسلام عبد الفتاح ، محفوظ يوسف، **قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،قسم المحاسبة، كلية التجارة،2011.
3. اسلام عبد الفتاح، محفوظ يوسف، **قياس اثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر–دراسة ميدانية–**، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة،2011.
4. جمال عمورة، **اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية**، ملتقي دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية، جامعة سعد دحلب بليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011
5. سايح فاير، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه منشوراه، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بليدة،2015/2014.
6. [1]–سليم كميلية، **محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر**، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة ،2014.
7. شبلاوي إبراهيم، **واقع وافاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية–دراسة ميدانية**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيسي علي، البليدة02، 2019–2020.
8. شرفي عمار، **تنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية والتسيير، جامعة سطيف، 12–03–2013.
9. عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية ميدانية–**، بحث لنيل درجة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط،2008.
10. عمر شريف، **التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف،2012.

11. محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولي رقم 220– دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

12. محمود شعبان حسين احمد، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات و سبل تضييقها**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، عزة، 2007

13. مصطفي محمود مصطفي،**دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات** ، رسالة ماجستير، مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، 2008.

14. نوح لبوز، بولاق مبارك، تأثير **تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات–دراسة ميدانية**،جامعة ورقلة، علوم اقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير ، 2019.

15. يوسف محمد جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونية وطرف**

III. ثالثا: المجلات و الملتقيات و الندوات

1. الازهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد05، 2012 .

2. حميدة بوزيدة، فايز سايح، **تحسين جودة تبني معايير الجزائرية –دراسة ميدانية**، مجلة إدارة وتنمية للبحوث والدراسات، العدد1 ،2017.

3. د. كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد، جامعة حسبية بن بوعلي، شلف، العدد16، المجلد،2017.

4. دادي عدون ناصر وفداق امينة، **دور مجلس الإدارة تهكيل حوكمة في جودة التدقيق الخارجي على مستوى عينة من المؤسسات الجزائرية**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي،2011.

5. دكتور احمد لعماري، أستاذة حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، جامعة باتنة، 2010.

6. عبد الرزاق محمد الفرج، **العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 16، العدد1، يونيو، 2013.

7. مجيد عبد زيد حصد، **دور التقارير المالية المنورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات –من جهة نظر المستثمرين في** سوق **العراق للأوراق المالية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد12، العدد،2010.

8. مصباح محمد يوسف البر،موسى محمد احمد،**مؤشرات جودة تدقيق الحسابات و دورها في ترقية الأداء المهني –دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم 2014–**، العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية،2016.

9. **معالجة تضييق هذه الفجوة** ،مجلة الجامعة الإسلامية ، مجلد 12، العدد 2، يونيو 2014.

IV. رابعا: القوانين والتشريعات

1. المرسوم رقم 70-173، المؤرخ في 16-11-1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية او شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 97، 1970، المادة 01.

2. المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27-01-2011، سبق ذكره.

3. مرسوم رقم 69-107، المؤرخ في 31-12-1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، 1969.

4. المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27 -01-2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02-02-2011.

5. القانون رقم 90-32، مؤرخ في 4-12-1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،1990، العدد 53، المادة 03-04.

6. القانون رقم 95-20، المؤرخ في 17-07-1995، يتعلق بمجلس المحاسبة للجريدة الرسمية، العدد 39، 1995، المادة 02.

7. قانون رقم 80-05، مؤرخ في 01-03-1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد10، 1980، المادة 03.

8. القانون رقم 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخ في 28 رجب عام 1431 الموافق ل 11 يناير سنة2010، احكام مشركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، المادة08.

9. وزارة المالية، المقرر رقم 150، ص 3-7

10. وزارة المالية، المقرر رقم 2، المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية المعيار الجزائري للتدقيق، رقم 505.

11. المادة03، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 02 فيفري 2011، العدد07.

12. وزارة المالية، المقرر رقم10 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510.

13. وزارة المالية، المقرر 23، 2017.

14. المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

15. وزارة المالية، المقرر رقم 77، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار رقم 530.

16. وزارة المالية المقرر رقم 150،2016، رقم 500.

الملاحق

الملحق رقم (01) نموذج استبيان

جامعة ابن خلدون–تيارت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

استمارة استبيان بعنوان" ***انعكاسات المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي– دراسة حالة***".

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر تحت عنوان "***انعكاسات المعايير الجزائرية على جودة تقرير المدقق الخارجي– دراسة حالة***"، والذي يهدف من خلالها دراسة الانعكاسات هذه المعايير وجودتها على تقرير المدقق الخارجي، ولتحقيق الهدف المنشود من هذه الدراسة، لذا نرجو من تقديم يد العون لنا والإجابة بدقة وموضوعية على هذا الاستبيان لمساعدتنا على تحقيق اهداف الدراسة. كما نحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولا تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

نشكركم على تعاونكم وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

اولا – المعلومات الشخصية

نرجو منكم الاجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1. **الجنس** :

ذكر ☐ انثى ☐

2.**العمر** :

- اقل من 30 سنة ☐ - من 40الى 50سنة ☐
- من 30الى 40 سنة ☐ - أكبر من 50 سنة ☐

3.المؤهل العلمي :

- ليسانس ☐ - دكتوراه ☐
- ماستر او ماجستير ☐

4.**الوظيفة الحالية** :

- خبير محاسب ☐ - استاذ جامعي ☐
- محافظ حسابات ☐

5.**الخبرة المهنية** :

- اقل من 5 سنوات ☐ - من 5 الى 10 سنوات ☐
- أكثر من 10 سنوات ☐

ثانيا: قسم الأسئلة :يرجى وضع الإشارة (×) في الخانة المناسبة

المحور الأول: ضرورة اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات.					
02	من اهم أسباب اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 91-08.					
03	تسعي الجزائر لوضع منظومة لمعايير التدقيق لتأكيد رغبتها في للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.					
04	يعتبر وضع معايير التدقيق ضرورة لتكييف مع مقتضيات العولمة الاقتصادية.					
05	يستحسن وجود معايير التدقيق لمواكبة التطور الإداري الحاصل.					

المحور الثاني: أهمية اصدار معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تساعد المعايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة المدقق الخارجي.					
02	اصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة مهنية في الجزائر					
03	معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن.					
04	الاعتماد على المعايير التدقيق يرفع من كفاءة محافظي الحسابات.					
05	الجزائر تسعي لمواكبة التطورات على مستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق دولية واصدار معايير تدقيق جزائرية.					
06	ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في معالجة نقائص متضمنة قوانين و مراسيم تنفيذية مستحدثة.					

المحور الثالث: أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة تقرير مدقق الخارجي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعزز المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي.					
02	ساهمت المعايير التدقيق الجزائرية منح المدقق الخارجي في إمكانية ابداء الراي المحايد.					
03	سيؤدي تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جعل التقرير المدقق الخارجي أكثر جودة.					
04	ساهمت الإصلاحات في تقرير مدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.					
05	ساهم اصدار قانون 10-01 في تحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق الخارجي.					

الملحق رقم(02): خصائص العينة المدروسة

المعلومات الشخصي الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	35	70,0	70,0	70,0
	أنثى	15	30,0	30,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 30	6	12,0	12,0	12,0
	من 30 الى 40	37	74,0	74,0	86,0
	من40 الى 50	7	14,0	14,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	7	14,0	14,0	14,0
	ماستر او ماجستير	11	22,0	22,0	36,0
	دكتوراه	32	64,0	64,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	استاذ جامعى	33	66,0	66,0	66,0
	خبير محاسبي	8	16,0	16,0	82,0
	محافظ حسابات	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	32	64,0	64,0	64,0
	من 5 الى 10 سنوات	10	20,0	20,0	84,0
	اكثر من 10 سنوات	8	16,0	16,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الملحق رقم (03) نتائج مخرجات SPSS معامل الفاكرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,709	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,885	16

الملحق رقم(04): نتائج المحور الأول

Statistiques

		كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى اصلاحات	من اهم اسباب اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 91_08	تسعى الجزائر لوضع منظومة لمعايير التدقيق لتاكيد رغبتها في الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة	يعتبر وضع معايير التدقيق ضرورة لتكييف مع مقتضيات العولمة الاقتصادية	يستحسن وجود معايير التدقيق لمواكبة التطور الاداري الحاصل
N	Valide	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		4,3000	4,0400	3,6400	3,6200	4,0200
Médiane		5,0000	4,0000	4,0000	4,0000	4,0000
Ecart type		1,07381	,78142	1,15635	1,19335	,93656
Somme		215,00	202,00	182,00	181,00	201,00

كانت البيئة الجزائرية بحاجة الى إصلاحات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	1	2,0	2,0	8,0
	محايد	2	4,0	4,0	12,0
	موافق	16	32,0	32,0	44,0
	موافق بشدة	28	56,0	56,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

من اهم اسباب اصلاح منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر ضعف التنظيم المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر وفق القانون رقم 08_91

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	8	16,0	16,0	18,0
	موافق	28	56,0	56,0	74,0
	موافق بشدة	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

تسعى الجزائر لوضع منظومة لمعايير التدقيق لتاكيد رغبتها في الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	8,0	8,0	8,0
	غير موافق	5	10,0	10,0	18,0
	محايد	6	12,0	12,0	30,0
	موافق	25	50,0	50,0	80,0
	موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

يعتبر وضع معايير التدقيق ضرورة لتكييف مع مقتضيات العولمة الاقتصادية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	3	6,0	6,0	16,0
	محايد	9	18,0	18,0	34,0
	موافق	22	44,0	44,0	78,0
	موافق بشدة	11	22,0	22,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

يستحسن وجود معايير التدقيق لمواكبة التطور الاداري الحاصل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	3	6,0	6,0	8,0
	محايد	6	12,0	12,0	20,0
	موافق	24	48,0	48,0	68,0
	موافق بشدة	16	32,0	32,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

	جودة تقرير المدقق الخارجي	ممارسة مهنية في الجزائر	قابلة للتطبيق في الوقت الراهن	من كفاءة محافظي الحسابات	الجزائر تسعي لمواكبة التطورات على مستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق دولية و اصدار معايير التدقيق جزائرية	ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في معالجة نقائص متضمنة قوانين و مراسيم تنفيذية مستحدثة
Valide	50	50	50	50	50	50
Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,7400	3,9000	3,3800	3,7200	3,7000	3,6600
Médiane	4,0000	4,0000	4,0000	4,0000	4,0000	4,0000
Ecart type	1,06541	,99488	1,04764	1,05056	1,09265	1,04217
Somme	187,00	195,00	169,00	186,00	185,00	183,00

معايير التدقيق الجزائرية قابلة للتطبيق في الوقت الراهن

الملحق رقم(05): نتائج المحور الثاني

تساعد المعايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة تقرير المدقق الخارجي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	5	10,0	10,0	14,0
	محايد	9	18,0	18,0	32,0
	موافق	22	44,0	44,0	76,0
	موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

اصدار المعايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الامثل لتحسين واقع ممارسة مهنية في الجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	2	4,0	4,0	8,0
	محايد	9	18,0	18,0	26,0
	موافق	23	46,0	46,0	72,0
	موافق بشدة	14	28,0	28,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	9	18,0	18,0	22,0
	محايد	13	26,0	26,0	48,0
	موافق	20	40,0	40,0	88,0
	موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة محافظي الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	3	6,0	6,0	12,0
	محايد	9	18,0	18,0	30,0
	موافق	25	50,0	50,0	80,0
	موافق بشدة	10	20,0	20,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

الجزائر تسعي لمواكبة التطورات على مستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق دولية و اصدار معايير التدقيق جزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	5	10,0	10,0	14,0
	محايد	12	24,0	24,0	38,0
	موافق	18	36,0	36,0	74,0
	موافق بشدة	13	26,0	26,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

ستساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في معالجة نقائص متضمنة قوانين و مراسيم تنفيذية مستحدثة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	3	6,0	6,0	12,0
	محايد	11	22,0	22,0	34,0
	موافق	24	48,0	48,0	82,0
	موافق بشدة	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

		تعد معايير الجزائرية للتدقيق فى زيادة ثقة المستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي	ساهمت المعايير التدقيق الجزائرية منح المدقق الخارجي في امكانية ابداء الراي ال3	ستؤدي تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية لجعل التقرير المدقق الخارجي اكثر جودة	ساهمت الاصلاحات في تقرير مدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المدقق و مستخدمي القوائم المالية	ساهم اصدار قانون 10_01 في تحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق الخارجي
N	Valide	50	50	50	50	50
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		3,8000	3,3600	3,7600	3,5600	3,7400
Médiane		4,0000	3,5000	4,0000	4,0000	4,0000
Ecart type		1,03016	1,04511	1,20475	1,07210	1,06541
Somme		190,00	168,00	188,00	178,00	187,00

الملحق رقم (06): نتائج المحور الثالث

تعد معايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المستخدمي القوائم المالية في تقارير المدقق الخارجي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	4	8,0	8,0	12,0
	محايد	8	16,0	16,0	28,0
	موافق	24	48,0	48,0	76,0
	موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

ساهمت المعايير التدقيق الجزائرية منح المدقق الخارجي في امكانية ابداء الراي ال3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	4,0	4,0	4,0
	غير موافق	9	18,0	18,0	22,0
	محايد	14	28,0	28,0	50,0
	موافق	19	38,0	38,0	88,0
	موافق بشدة	6	12,0	12,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

ستؤدي تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية لجعل التقرير المدقق الخارجي اكثر جودة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	8,0	8,0	8,0
	غير موافق	4	8,0	8,0	16,0
	محايد	7	14,0	14,0	30,0
	موافق	20	40,0	40,0	70,0
	موافق بشدة	15	30,0	30,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

ساهمت الاصلاحات في تقرير مدقق الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بين المدقق و مستخدمي القوائم المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	4	8,0	8,0	14,0
	محايد	14	28,0	28,0	42,0
	موافق	20	40,0	40,0	82,0
	موافق بشدة	9	18,0	18,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	

ساهم اصدار قانون 10_01 في تحسين نوعية وجودة تقارير التدقيق الخارجي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	6,0	6,0	6,0
	غير موافق	2	4,0	4,0	10,0
	محايد	12	24,0	24,0	34,0
	موافق	21	42,0	42,0	76,0
	موافق بشدة	12	24,0	24,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0	