

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية
تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالبة :

بن نونة حليلة

بعنوان :

معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني

دراسة حالة عينة من مراجعي حسابات ولاية ورقلة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 2017/05/13

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ: إلياس بدوي رئيسا

الأستاذ: د. محمد البشير غوالي مشرفا

الأستاذ: مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية
تخصص : دراسات محاسبية و جبائية معمقة

من إعداد الطالبة :

بن نونة حليلة

بعنوان :

معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني

دراسة حالة عينة من مراجعي حسابات ولاية ورقلة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 2017/05/13

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ: إلياس بدوي..... رئيسا

الأستاذ: د. محمد البشير غوالي..... مشرفا

الأستاذ: مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

أهدي عملي هذا إلى الوالدين العزيزين أطال الله في
عمرهما.

و إلى كل العائلة كبيرهم و صغيرهم، و لا أنسى
أصدقائي و زملاء الدراسة.

حليمة بن نونة

شكر و تقدير

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمهه بالصحة والعافية الأستاذ "محمد البشير غوالي" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه المذكرة، قدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

أتوجه بالشكر أيضا إلى مراجعي الحسابات لولاية ورقلة، جزاهم الله كل خير.

وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

حليمة بن نونة

الملخص :

تهدف الدراسة إلى التوصل لمدى امكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الواقع المهني، ذلك من خلال ابراز أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيقها .

اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة مقسمة الى 3 محاور يصب كل منها في فرضية من فرضيات الدراسة حيث شملت عينة الدراسة مجموعة من مراجعي ولاية ورقلة ، واعتمدنا على برنامج SPSS لمعالجة البيانات.

في الأخير خلصت دراستنا الى انه لمراجعي الحسابات القدرة على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وبالتالي يمكن تطبيقها في الواقع المهني الجزائري على غرار معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاحية : معايير المراجعة الدولية، مراجعي الحسابات.

Résumé:

La présente étude a pour objectif de mettre en évidence l'application des normes internationales d'audit en milieu professionnel et ce en démontrant l'importance de la mise en oeuvre de ces normes et le dégrade son applicaion par les professionnels.

Nous somme basés dans notre étude sur un questionnaire divisé en trois axes portant chacun sur une des hypotheses de l'étude

L échantillon est constitué par un groupe d'auditeurs de la wilaya de Ouargla .Et l'analyse a té réalisée a l'aide du programme SPSS .

En conclusion l'étude a aboulai la résultat suivante : l'auditeur est en mesure d'appliquer les normes internationles d'audit et par conséquent a la possibilité de son application dans le milieu profissionnel algérien comme l'ont été les normes comptables internationales.

Mots clés : les normes intenationeles d'audit , aditeurs.

قائمة المحتويات

IV	الإهداء.....
V	شكر و تقدير.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية.....
03	المطلب الأول: المعايير الدولية للمراجعة.....
13	المطلب الثاني: واقع ممارسة المهنة في الجزائر.....
13	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
20	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
22	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه.....
23	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
25	تمهيد.....
26	المبحث الأول: الطريقة و أدوات الدراسة.....
26	المطلب الأول: الطريقة المتبعة.....
27	المطلب الثاني: أدوات الدراسة.....
28	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.....
28	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.....
33	المطلب الثاني: تحليل النتائج.....
37	خلاصة الفصل.....
39	الخاتمة.....

42 المراجع
45 الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم
26	مقياس ليكارت الثلاثي	(1-2)
27	توزيع الإستمارة على أفراد العينة	(2-2)
28	يوضح قيمة معامل الفا كرونباخ	(3-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(4-2)
28	يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	(5-2)
29	يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(6-2)
30	يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الأول	(7-2)
31	يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني	(8-2)
32	يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث	(9-2)
33	يوضح نتائج إختبار معامل الارتباط لبيرسون	(10-2)
34	يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي	(11-2)
34	يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب المستوى الوظيفي	(12-2)
35	يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب سنوات الخبرة	(13-2)
35	يوضح نتائج إختبار (T-test) لمحاو الدراسة	(14-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
28	أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(1-2)
28	أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	(2-2)
29	أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(3-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
45	إستمارة الإستبيان	الملحق 01
48	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بأسئلة الإستبيان	الملحق 02
52	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بألفا كرونباخ	الملحق 03
52	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بمعاملات الارتباط بين المحاور	الملحق 04
53	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير المؤهل العلمي	الملحق 05
53	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير المستوى الوظيفي	الملحق 06
54	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير الخبرة	الملحق 07
54	مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بإحصائيات العينة الواحدة	الملحق 08

قائمة الإختصارات والرموز

الرمز	الدلالة الأجنبية	الدلالة بالعربية	الصفحة
ISA	International Standards Auditing	معايير المراجعة الدولية	03
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	03
IACPA	International Auditing Public Corporation	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي	03

مقدمة

أ. توطئة :

أحدث ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لا بد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات خاصة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، فأصبحت المراجعة تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمراجع، هذه الأحكام التي تتفاوت تفاوتاً كبيراً من شخص إلى آخر تبعاً لقدرته العلمية و نوعية تدريبه المهني و المنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها، ومن هنا فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة عملت جاهدة على تقليل مدى هذا التفاوت، و في زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات المراجعة أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساساً يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم تمثلت في معايير المراجعة الدولية .

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

ب. الإشكالية :

إلى أي مدى يمكن مراجعي الحسابات في الجزائر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية ؟

الأسئلة الفرعية :

- فيما تتمثل أهمية معايير المراجعة الدولية؟
- هل لدي مراجعي الحسابات القدرة على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية ؟
- هل محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية ؟

ج. الفرضيات :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر بإمكاننا الانطلاق من الفرضيات التالية :

- تتمثل معايير المراجعة كونها تعمل على توحيد الممارسات ورفع المستوى المهني للمراجع .
- لدي مراجعي الحسابات القدرة على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية .
- محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.

د. أهداف الدراسة :

على ضوء الإشكالية والفرضيات نحاول تسليط الضوء على ما يلي:

- نشأة معايير المراجعة الدولية ومدى أهميتها .
- عرض ملخص للمعايير محل الدراسة وتبيان دورها ومدى أهميتها .
- تقييم واقع مهنة المراجعة والوقوف على واقع المراجعة في الجزائر (الحدود المكانية للدراسة) .

هـ. حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية .

- الحدود المكانية: في هذه الدراسة حاولنا استقصاء آراء المراجعين والمتمرسين في مهنة المراجعة لذا فتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد بلدية ورقلة .
- الحدود الزمانية: تمثلت في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع إستمارة الإستبيان وتاريخ إستلام آخر إستمارة (من شهر فيفري إلى غاية شهر أفريل 2017)

و. منهج البحث والأدوات المستعملة :

سأعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي كأسلوب مناسب لعرض محتوى البحث انطلاقا من التعرف على معايير المراجعة الدولية، بالإضافة الى المزج بين الوصف والتحليل في الجانب التطبيقي دراسة الحالة المتمثلة في إستبيان موجه للمراجعين لإختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS و EXCEL .

ز. صعوبات البحث :

- صعوبة توزيع الإستبيان على مراجعي الحسابات وتحديد مكائهم.
- التعرض للرفض من قبل الكثير من مكاتب المراجعين بسبب تزامن توزيع الإستبيان مع إعداد الميزانيات.
- صعوبة تطبيق برنامج SPSS

ي. هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالات المطروح واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين .

- الفصل الأول: سنتناول فيه الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية، بحيث ينقسم الفصل الى مبحثين الأول يتحدث عن مفهوم المعايير الدولية للمراجعة كما سنتناول فيه عرض لأهم المعايير التي اختيرت للدراسة. والثاني يتحدث عن واقع المراجعة في الجزائر ومنهجية عمل محافظ الحسابات .
- الفصل الثاني: سيتضمن الدراسة الميدانية المتمثلة في استبيان موجه للمراجعين من أجل إستقصاء آرائهم من خلال نتائج الإستبيان التي سيتم تحليلها وتقييمها والخروج بحل اشكالية موضوع الدراسة .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير المراجعة الدولية

تمهيد

إن المراجعة ليست وليدة اليوم أو الأمس فقد عرفها الإنسان منذ القديم، هذا ما جعل منها علما قائما بذاته له ماهيته المستقلة عن باقي العلوم، لذا عمدت الجهات الوصية إلى تطويره بوضع مبادئ وأسس ومعايير خاصة به ذات مستوى عالمي. كذلك هي الجزائر على غرار باقي الدول اهتمت بالمراجعة وأعطتها مجالا قانونيا من شأنه العمل على ضبط وتحديد إطار لممارسة المهنة.

من هذا المنطلق تم تقسيم الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية وممارسة المهنة في الجزائر.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية وممارسة المهنة في الجزائر

المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة، كل هذا يتم وفق منهجية وخطوات منظمة تحت اطار المعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول: المعايير الدولية للمراجعة

عمليا نجد أن المعايير بصفة عامة تصممها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة، حيث يعود إليها المهنيون بهدف تحديد مسؤولياتهم وأهدافهم وطبيعة مهامهم بدقة.

الفرع الأول: ماهية المعايير الدولية للمراجعة

أولاً- مفهوم معايير المراجعة : هناك عدة تعاريف لمعايير المراجعة الدولية من بينها:

تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي عرف معايير المراجعة بأنها: " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"¹.

وعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها : "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة الى محتويات إبداء الرأي"².

كما عرفها ويليام توماس وأمرسون هنكي معايير المراجعة بأنها: "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته والتي تنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها"³.

من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج الصفات العامة لمعايير المراجعة:⁴

✓ أنها دليل على مصداقية البيانات بالإضافة المالية بالإضافة الى كونها وسيلة للقياس والحكم.

✓ أنها مؤشر يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهنته.

✓ أن المعايير الدولية وسيلة لتحديد خطوات المراجعة الرسمية .

ثانياً- أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية :

ترجع الأهمية التي اوليت لمعايير المراجعة الدولية الى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في المراجعة.

¹ الموقع الرسمي <http://www2.ifac.org>، بتاريخ 2017/02/25.

² الموقع الرسمي <http://www2.AICPA.org>، بتاريخ 2017/02/25.

³ توماس ويليام وهنكي أمرسون، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرار، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1995، ص52.

⁴ مطاوع السعيد السيد مطاوع، دراسة مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والمصرية، مأخوذة من موقع <http://www.almohasben.com>، بتاريخ 2017/02/25.

وتبرز أهمية معايير المراجعة الدولية بظهور الشركات متعددة الجنسيات والعبارة للقارات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى الى خلق مشكلة مزدوجة في أمام مهنة المراجعة فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية، ومن جهة أخرى إزدادت مشاكل المراجعة المرتبطة بإعداد هذه المعلومات مما دعا المنظمات المهنية المحاسبية لمواجهتها بإصدار معايير المحاسبة الدولية ومن ثم معايير المراجعة¹.

قد يتضمن كل معيار من معايير المراجعة الدولية هدفا واحدا أو عدة أهداف، وحتى تكون هذه المعايير أكثر فعالية ومنهجية ينبغي ان تتمكن من تحقيق الأهداف التالية:²

- ✓ تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية في ظل الظروف المتشابهة.
- ✓ أن تكون مرجعا ومرشدا يوضح أسلوب العمل وخطواته وأهدافه.
- ✓ تمثل إطار عام لتقوم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين المهنيين.
- ✓ أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.
- ✓ أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره .
- ✓ العمل على ضوء معايير المراجعة الدولية يمكن للمراجع أن يطمئن أنه بذل العناية المهنية اللازمة والمتعارف عليها بين أعضاء المهنة.

ثالثا- خصائص معايير المراجعة الدولية :

- ✓ تتميز المعايير بجملة من الخصائص أهمها:³
- ✓ يعتبر المعيار هدفا مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه.
- ✓ يهدف الى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند آدائهم لعمليهم المهني.
- ✓ يجب ألا يتعارض المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق.
- ✓ يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدار الهيئات المهنية أو العلمية أو القوانين التشريعية.
- ✓ على التنظيمات المهنية والمهنيين الممارسين وكذا الهيئات الحكومية الالتزام بتطبيق المعيار.
- ✓ المعايير تمثل الحد الأدنى للأداء المهني فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الاهمال والتقصير عند أداء مهام المراجعة.

¹ بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، أطروحة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015، ص54.

² أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص17.

³ وحدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2010، ص 160.

الفرع الثاني: عرض المعايير الدولية للمراجعة

أولاً: المعايير العامة

تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة.

أ. التأهيل العلمي والعملية للمراجع:

تستوجب مهنة المراجعة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، فخبرة المراجع تعد جانب مهم في عملية المراجعة تمنحه قدر أكبر على إبداء رأيه بشكل محايد.¹

حيث إحتوت الفقرة الرابعة عشر من المعيار الدولي رقم (200) بعنوان "الهدف من عملية المراجعة والمبادئ التي تحكمها" على أنه "يجب ان تتم المراجعة بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة".

واحتوت الفقرة الخامسة عشر على أنه "يجب أن يتوفر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن إكتسابها من خلال التعليم، والمعرفة الفنية، ويجب أن يكون على إطلاع مستمر بالتطورات والقدرات الدولية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة"². كما احتوت الفقرة العشرون من المعيار الدولي رقم (220) بعنوان رقابة الجودة لعمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية على أنه: "يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن فريق العملية الذي سيعمل معه يتمتع بالقدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية المراجعة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ليتمكن من اصدار تقرير مراجعة مناسب في ظل الظروف التي تحيط بالعملية".

ب. حياد واستقلال المراجع:

يمثل الاستقلالية حجر الزاوية الحقيقي في مهنة المراجعة وإحدى الأسباب الرئيسية لوجودها فيستطيع المراجع الخارجي أن يقدم خدمات للمجتمع عن طريق إضافة الثقة على القوائم المالية المنشورة ولكي يحتفظ المراجع باستقلالته يجب أن يسمو فوق أي علاقة مع العميل. هذا ما نصت عليه الفقرة الرابعة من معيار مراقبة جودة أعمال المراجعة: "يجب أن يتم تفويض أي عمل المساعدين بطريقة توفر ضماناً معقولاً بأنه مثل ذلك العمل سيتم أداءه من قبل أشخاص لديهم إستقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة".

ويلاحظ بأن الفكرة الرئيسية من الفقرة هو بيان مدى جوهرية مراعاة الجودة لأعمال المراجعة وبغض النظر عن من يقوم بعملية المراجعة وتأكيد واضح على أهمية إتباع كل ما يتعلق من إجراءات تحكم وتنظم عمل مراجعي الحسابات.³

¹ . Robert .j nicschwietz and other, « empirical research external auditors of financial statements fraud » ,journal of accounting literateur, vol 19,2000,p :190.

² . Hand back of international stands on Auditing and quality control, IAS No.200.IFAC,Ethies pronouncement, 2009, p :90.

³ عامر رشدي الحداد، تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مكاتب المراجعة بدولة فلسطين، رسالة ماجستير جامعة عين الشمس مصر، 2006، ص 75 ص 76.

ج. العناية المهنية اللازمة :

تعرف العناية المهنية اللازمة بأنها الطريقة التي يتبعها مراجع الحسابات في تأدية مهمة المراجعة بأقل درجة

من المخاطر المحتملة ، حيث احتوت المعايير الدولية العامة للمراجعة على المبادئ العامة والمسؤوليات من بينها مايلي:

✓ المعيار رقم (210) شروط التكاليف بالمراجعة : نص على أنه من الواجب إتفاق أطراف عملية المراجعة على شروط التكاليف بهذه العملية في صورة مناسبة تمثل شكلا من أشكال العقود بقصد مساعدة المراجع على في إعداد كتاب التكاليف المتعلق بمراجعة البيانات المالية المالية ويمكن تطبيق شروط التكاليف بالمراجعة على الخدمات ذات العلاقة، أما الخدمات الأخرى فمن المناسب إعداد كتب منفصلة بها. وتكمن أهمية كتاب التكاليف في أنه يوثق ويؤكد موافقة المراجع على تعيينه وعلى هدف ونطاق المراجعة ومدى مسؤولية المراجع تجاه العميل وعلى شكل أية تقارير¹.

✓ المعيار (220) رقابة الجودة لأعمال المراجعة

يتضمن إرشادات بشأن رقابة جودة المراجعة سواء في شركات المراجعة أم في المراجعة الفردية، فضلا عن تضمنه كل ما يتعلق بالرقابة النوعية للمراجعة مع منظور للقطاع العام بهذا الخصوص مع ملحق فيه أمثلة توضيحية لإجراءات رقابة الجودة النوعية لشركات المراجعة.

✓ المعيار (230) التوثيق

و يعني الاحتفاظ بكل مستند سواء كان بشكل أوراق أو أفلام أو أي شكل آخر و الذي تم استخدامه أو تم إليه نقل معلومات أو ملخصات أو ملاحظات عملية المراجعة . و لا يوجد قانون أو معيار يحدد مدى حجم أوراق العمل لأنه يعتبر أمرا من الاجتهاد الشخصي للمراجع.

✓ المعيار (240) مسؤولية المراجع في اعتبار الغش و الخطأ عند مراجعة البيانات المالية

يحتوي هذا المعيار على إرشادات تخص مسؤولية المراجع في أخذ الغش و الخطأ بعين الاعتبار خلال عملية مراجعة البيانات المالية، و يتضمن مفهوم كل من " الغش و الخطأ " و مضامينها و كل ما يتعلق بهما ، فضلا عن منظور للقطاع العام بهذا الصدد.

✓ المعيار رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة في مراجعة البيانات المالية

يحدد هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية ويتضمن مفهوم عدم الالتزام والاختلاف الكبير لعلاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية بين البلدان وغيرها من الأمور الأخرى في هذا الشأن. هذا المعيار ينطبق على عمليات مراجعة البيانات المالية ولا ينطبق على المهام الأخرى التي يكلف بها المراجع².

¹ علي عبد القادر الذبيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، الأردن 2009، ص 60 ص 61.

² ايهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 183.

ثانيا. معايير العمل الميداني

ترتبط معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية المراجعة تنقسم الى :

أ. تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء : تناولته مجموعة من المعايير أهمها:

✓ المعيار رقم (300) التخطيط

جاء في نصه: " أن تخطيط عملية المراجعة يشمل وضع إستراتيجية مراجعة شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة بهدف تقليل المخاطر إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين ذوي الكفاءة ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة".

✓ المعيار رقم (310) معرفة طبيعة عمل الشركة

تتطلب معايير المراجعة أن يكون تفهم المراجع لطبيعة نشاط الشركة عنصرا أساسيا في تخطيط المراجعة وتتطلب أيضا الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة ملائمة. وأن يتحدد مدى الإشراف عليهم في ضوء تشعب وضخامة المهام المناطة بهم. حتى يتمكن المراجع من تحقيق تقدم إيجابي ملموس في كل عملية مراجعة لذا يعد تخطيط عملية المراجعة بصورة جيدة عنصرا أساسيا حيث يجد المراجع أنه من المفيد له وللعاملين معه أن يقوم بتوثيق أهم الخصائص المميزة للشركة التي تخضع للمراجعة، عن طريق إعداد ملف دائم يتم تحديثه في ضوء كل عملية.

✓ المعيار رقم (315) الفهم الكافي للشركة وأخطارها

يحتوي هذا المعيار على إجراءات تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات تقييم المخاطر الجوهرية، وطرق أساليب دراسة الشركة وفهم بيئتها الداخلية بما في ذلك رقابتها الداخلية، التي في حال إلتزام المراجع بالإجراءات الواردة فيه يستطيع أن يقدم تقريرا صحيحا بالبيانات المالية التي يقوم بفحصها، حيث يجب على المراجع من خلال هذا المعيار أن يحصل على فهم لعوامل القطاع ذات العلاقة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية، وأداء إجراءات تقييم المخاطر، لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وعند مستوى الإثبات، حيث يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر، استفسارات من الإدارة وآخرين داخل الشركة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

✓ المعيار رقم (320) الأهمية النسبية في المراجعة

حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمراجعين لترشيد خطوات أعضائها نحو إتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، حيث ورد في الفقرة العاشرة بهذا المعيار على مايدل على وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية إنخفضت مخاطر المراجعة والعكس بالعكس، فإذا

إعتقد المراجع بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول أقل من المستوى المخطط له والمقبول من قبل المراجع فإن مخاطر المراجعة سوف تزداد وعلى المراجع التعويض على ذلك بإحدى الطريقتين:¹

✓ تخفيض المستوى المقرر من لمخاطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكنا ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوص إضافية أو موسعة للرقابة.

✓ تخفيض مخاطر الإكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة.

ب. معايير أدلة الإثبات

تعني أدلة الإثبات في المراجعة كل مايمكن جمعه من أدلة محاسبية تدعم الرأي الفني للمراجع حول صحة القوائم المالية.
✓ المعيار رقم (500) أدلة الإثبات

يعد الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو التأكيد فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وقد عرفت أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت البيانات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعية.²

✓ وكذلك تم تعريفها في الفقرة الرابعة من هذا المعيار بأنها: "المعلومات التي يصل إليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المتضمنة للبيانات المالية، والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

✓ المعيار رقم (510) الأرصدة الإفتتاحية في العمليات الجديدة

لقد اهتم مجلس معايير المراجعة من خلال هذا المعيار على الأرصدة الإفتتاحية وذلك عندما تدقق القوائم المالية لأول مرة أو عندما تكون مراجعة من قبل مراجع آخر لذلك يجب على المراجع أن يأخذ هذا المعيار بعين الإعتبار ليتمكن من إدراك الإلتزامات المالية الطارئة أو المحتملة الموجودة في بداية الفترة، وأكد في نفس السياق على أنه في إطار مهمة المراجع الأولى يجب عليه الحصول على أدلة كافية ومناسبة.

✓ المعيار الدولي رقم (520) الإجراءات التحليلية

يحصل المراجع على أدلة الإثبات التي يستند إليها عن طريق أداء مجموعتين من إجراءات المراجعة:³

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، الأردن، 2001، ص 246.

² جيمس لويك ألفين، ترجمة محمد الدسوقي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 238.

³ نجيب الجندي، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية 2000، العدد 54، ص 01.

- مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة .
 - المراجعة التحليلية للنسب المالية والإتجاهات الهامة وفحص أي تقلبات غير عادية بها.
 - ✓ المعيار رقم (540) مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
- يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية مراجعة البيانات المالية، كما يشمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.¹
- ✓ المعيار رقم (550) الأطراف ذات العلاقة:
- تقضي المعايير المهنية بأن يحصل المراجع على الإثباتات الضرورية لمساعدته في تكوين رأيه حول البيانات المالية محل المراجعة، في حالة قيام المراجع بمراجعة شركات مرتبطة بعلاقات السيطرة أو غير ذلك ووجود عمليات مع هذه الجهات فعليه القيام بالإجراءات الضرورية لضمان الإفصاح عن هذه الجهات ذات العلاقة وعملياتها.²
- ✓ المعيار رقم (560) الأحداث اللاحقة
- تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بأنها تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ونشرها على أنه يمكن التمييز بين فئتين من الأحداث هما:
- أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية المالية .
 - أحداث لاحقة عن أمور حدثت بعد تاريخ الميزانية.
- ✓ المعيار (570) الاستمرارية
- يشير هذا المعيار إلى أن الغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعته للبيانات المالية المتعلقة بملاءمة فرص الإستمرارية كأساس لإعداد قوائم مالية وبالتالي عليه مراعاة ملاءمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، كما يتم إعداد البيانات المالية عند التخطيط للمراجعة وإنجاز إجراءات المراجعة، وعند تقييم نتائجه، وقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين بعض المؤشرات التي تشير إلى ضعف إستمرارية الشركة وقام بتصنيفها إلى مؤشرات مالية وتشغيلية.³

¹ علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سبق ذكره، 2012، ص 288.

² أسامة عبد المنعم السيد على وعمر إقبال المشهداني. "الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، مجلة أبحاث إقتصادية، جامعة بركة العدد الثامن، 2010، ص 207 ص 208.

³ أحمد العمودي، دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الإستمرارية في شركات المساهمة، رسالة ماجستير ال البيت الأردن ، 2001 ص 29.

ج. معايير الإستفادة من عمل الآخرين

تضمنت معايير المراجعة الدولية إعتداد المراجع على أعمال آخرين في ثلاثة معايير هي

✓ المعيار رقم (600) الاستفادة من عمل مراجع آخر

يجب على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار فيما إذا كانت مساهمته الذاتية كافية لتمكينه من العمل كمراجع أساسي ولهذا الغرض يجب عليه دراسة مايلي:¹

- الأهمية النسبية لجزء القوائم المالية والتي سيقوم المراجع الأساسي بمراجعتها
- درجة معرفة المراجع الأساسي بخصوص طبيعة أعمال الأجزاء
- ✓ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للأجزاء التي تم مراجعتها من قبل مراجع آخر
- ✓ المعيار رقم (610) مراعاة عمل المراجع الداخلي:

حدد هذا المعيار أهداف ونطاق المراجعة الداخلية في الفقرة الخامسة منه، التي تنص على أن نطاق وأهداف المراجعة الداخلية تختلف بشكل واسع وذلك بالاعتماد على حجم وهيكل الشركة ومتطلبات إدارتها، كما بين المعيار أن فعاليات المراجعة الداخلية تتضمن إجراءات واحدا أو أكثر مما يلي:²

- فحص وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والتأكد من ملاءمتها وتقديم المقترحات المناسبة اللازمة لتطويرهما.
- فحص البيانات المالية والتشغيلية وهذا قد يتم فحص الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب البيانات والتقارير عنها
- فحص اقتصادية وكفاءة وفعالية العمليات بما في ذلك نظم الرقابة الغير مالية
- فحص مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية والالتزام بالسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية .
- ✓ المعيار (620) الاستفادة من عمل خبير

قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة إلى أن يحصل على أدلة إثبات بالتعاون مع الشركة بصورة مستقلة على شكل تقارير أو آراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ومن أمثلة ذلك ما يلي:³

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول كالأراضي والمباني.
- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول
- تحديد المبالغ تقنية أو طرق متخصصة مثل التقييم الإكتواري في التأمين

¹ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، 2011 ص 114.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثالث، مصر، 2004، ص 86 ص 87.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2004 ص 88.

- قياس العجز المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الإنجاز.
- الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة .

ثالثاً: معايير إعداد التقرير المالي

تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الإتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية وهو نتاج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضاً أحد المراجع الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية.¹

أ. المعيار رقم (700) تقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية

أجريت عليه بعض التعديلات من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين وقد شملت مايلي:

- 1 عنوان التقرير(المراجع المستقل): الإشارة إلى الإستقلالية يشير إلى إلتزام المراجع بالمتطلبات الأخلاقية، ويساعد في تمييز تقريره عن غيره من التقارير
- 2 الجهة التي يوجه لها التقرير: وهذا يعود للمتطلبات التي تفرضها القوانين والتعليمات في البلدان المختلفة
- 3 فقرة المقدمة: هذه الفقرة تبين إسم الشركة وأسماء البيانات المالية والفترة الزمنية والتاريخ.
- 4 فقرة خاصة: تبين أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعن العرض العادل لها وفقاً لمتطلبات الإطار الخاص بالإبلاغ المالي المطبق.
- 5 فقرة خاصة بمسؤوليات مراجع الحسابات: وتشمل
 - ✓ بيان أن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي عن البيانات المالية
 - ✓ أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية
 - ✓ أن هذه المعايير تتطلب الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية وتخطيط عملية المراجعة وتنفيذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.
- 6 فقرة الرأي: وتبين ما إذا كانت البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية أو تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة.

ب. المعيار رقم (710) المقارنات:

على المراجع التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم مراجعتها .

¹ علي عبد القادر الذنبيات، الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الإدارية، العدد 02، الأردن 2004 ص261.

مسؤوليات المراجع عن الأرقام المتناظرة : يجب أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية بأن الأرقام المتناظرة تفي بمتطلبات إطار التقارير المالية المناسبة، علما بأن مدى إجراءات مراجعة الأرقام المتناظرة أقل بكثير من تلك المنجزة على أرقام السنة الحالية ، وهي محددة اعتياديا بالتأكيد من أن الأرقام المتناظرة قد تم عرضها بشكل صحيح وتم تصنيفها بشكل ملائم، وهذا يتطلب قيام المراجع بتقديرات من بينها:¹

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة للأرقام المتناظرة منسجمة مع سياسات الفترة الحالية أو فيما إذا كان قد تم تعديلات أو إفصاحات مناسبة
- ما إذا كانت الأرقام المتناظرة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، او فيما إذا كان قد تم إجراء تعديلات وإفصاحات مناسبة.

ج. المعيار (720) المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي المشتمل على القوائم المالية التي تم مراجعتها

قد تصدر الشركة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المراجعة وتقرير المراجع حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة، لا بد من إطلاع المراجع على هذه المعلومات وما شابهها وقد يكون مسؤولا عن مراجعتها أيضا في بعض الحالات.²

في جميع الأحوال على المراجع أخذ المعلومات بعين الاعتبار نظرا لأن مصداقية القوائم المالية قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين القوائم المالية المراجعة والمعلومات الأخرى. في حال وجود مثل هذه التناقضات بكل جوهرية، يجب أن يحدد التعديلات المطلوبة في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى، وفي حالة رفض الإدارة القيام بذلك عليه ان يبدي رأيا متحفظا أو سالبا .

و. المعيار رقم (800) تقرير المراجع عند التكاليف لأغراض خاصة

قد يكلف المراجع بالقيام بمراجعة بيانات مالية معدة على أسس محاسبية أخرى غير مقبولة قبولا عاما مثل الأساس النقدي أو القيام بمراجعة بعض مكونات البيانات المالية أو مراجعة بعض الإتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات، فتقرير المراجع في هذه الحالات يتكون من نفس أركانه الشكلية للتقرير عن البيانات المالية، الا أنه يتم إجراء بعض التغيرات التي تناسب طبيعة التكاليف وشرح طبيعة المهمات والإجراءات التي يقوم بها المراجع . وفيما يلي توضيح لبعض أنواع هذه التكاليف:³

¹ محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، 2011، ص 119.

² توماس ويليام، ترجمة: احمد حامد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض 2000، ص 38.

³ عبد القادر الذنبيات، مرجع سبق ذكره، 2012 ص 266.

1 - للتقرير عن بيانات معدة وفق الأسس غير المتعارف عليها

في هذه الحالات مايقوم به المراجع مشابه لما يقوم به في عمليات المراجعة العادية ولا بد من الإشارة إلى الأسس المتبعة بشكل واضح في تقريره المالي في فقرة النطاق وفقرة الرأي أذ أن يشير إلى الملاحظة التي تبين ذلك في البيانات المالية . وبين رأي المراجع فيما إذا كانت البيانات المالية أعدت من كافة النواحي المادية وفقا لهذا الأساس المشار إليه.¹

2 - التقرير عن مدى الإلتزام بشروط الإتفاقيات

حيث تكون مهمة المراجع التحقق من مدى إلتزام العميل بشروط الإتفاقيات. ويجب ألا يقبل المراجع التقرير عن مدى الإلتزام بهذه الإتفاقيات إلا عندما تكون بشكل عام الأمور الواجب الإلتزام بها تتعلق بالقضايا المحاسبية والمالية التي تقع ضمن نطاق كفاءة المراجع. وعندما تكون هناك بعض القضايا التي تقع خارج إختصاصه فإنه على المراجع أن يأخذ بعين الإعتبار الإستعانة بخبير.²

3 - التقرير عن ملخصات البيانات المالية

ويقصد بالملخصات مختصر للبيانات المالية الأقل تفصيلا من البيانات المالية الكلية. ويجب ألا يقبل المراجع القيام بهذه المهمة ما لم يكن هو مراجع البيانات المالية الكاملة. لهذا يجب أن تشير هذه الملخصات الى البيانات التي أخذت منها، أما عن تقرير المراجع حولها فيشير إلى مدى التطابق بين هذه الملخصات والبيانات المالية التي لخصت منها. وإذا كان رأيه في البيانات المالية المالية الأصلية غير نظيفا ومعدل فعلية الإشارة إلى أن هذه البيانات أخذت من بيانات مالية تم إعطاء رأي غير نظيف عنها.

المطلب الثاني: واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

الفرع الأول: النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيما يلي :

- الأمر رقم 71-72 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم المحاسبة والخبير المحاسبي

الملاحظة أن هذا القانون يتعلق بالمحاسبين والخبراء المحاسبين وذلك من خلال انشاء جمعية تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية C.S.T.C تعلق عملها بضبط المقاييس المحاسبية وإعداد مخطط وطني لكل قطاع، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعه دهما للمفتشية العامة للمالية (IGF) وهي مديرية تابعة لوزارة المالية .

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة من

¹ . نفس المرجع السابق، ص 267.

² . نفس المرجع السابق، ص 268.

أجل إرساء آليات رقابية فعالة للمؤسسات الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير¹.

- القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

اعتبر هذا القانون بمثابة منعرج حاسم في تاريخ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة مفتوحة للجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها، حيث فيها أحد أهم مبادئ ممارسة المهنة ألا وهو شرط الإستقلالية والحياد.

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13: إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

- تحديد أتعاب محافظي الحسابات : عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات.

- إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة: من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15
- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC): اهيئة إستشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 69-318 المؤرخ في 1996/09/25.

- المرسوم رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996: المتضمن كفاءات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 .

- قرار مؤرخ في 1998/03/28: يحدد كفاءات نشر مقاييس تقدير الاجازات والشهادات التي تقول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- قرار مؤرخ في 1999/03/24 المتعلق بالموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.

- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاصاته وقواعد عمله.

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي التي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا

¹ الجريدة الرسمية عدد 10 الورقة في 04 مارس 1980.

القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08 وأهم مجاء به هذا القانون ماييلي:¹

- 1 إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.
 - 2 تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها.
 - 3 للتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني .
 - 4 لفصل بين الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي:
 - المصنف الوطني للخبراء المحاسبين .
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المهتمدين.
- وفي إطار الاصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت الى إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية أهمها المتعلقة بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من أهمها ماييلي:
- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف الى تميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 .
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 والتي تصب فب اطار التغيير الجذري للسلطة التي تحكم المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوزيع الصلاحيات وأهمها بإختصار القوانين الآتية:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
 - المرسوم التنفيذي رقم 25 المؤرخ في 27/01/2011 الذي يحدد نشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

¹ الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 2011/01/27 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/11/27 الذي يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/17 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/17 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 يحدد كيفية ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها .
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها .
- قرار وزارة المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 المتضمن محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الصادر عن وزارة المالية.
- القرار المؤرخ في 2014/01/12 الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 الهادف الى وضع معايير الجزائرية للتدقيق رقم 210 - 505 - 560 - 580 حيز التنفيذ وذلك بتبسيطها مضمونا وتوضيح أهدافها لتصبح سارية المفعول .

الفرع الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفته جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ، وحسب المادة 04 من القانون 10-01 ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم زمتابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسييره عن طريق التنظيم، ويضم هذا المجلس حسب المادة 05 من نفس القانون خمسة لجان متساوية وهي:¹

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الإعتماد.

¹ . الجريدة الرسمية، القانون 10-01، عدد 42، المادة 18، المؤرخة في 2010/07/19، ص10

- لجنة التكوين.
- لجنة الإنضباط التحكيم.
- لجنة النوعية.

ثانيا المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

أنشئ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01، حيث أنه يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويقوم بتسيير المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مجلس وطني للخبراء المحاسبين مقره العاصمة، حيث يتكون المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جردوا لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على إقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، وتمثل مهامه طبقاً لأحكام المادة 15 من القانون 10-01 فيما يلي:¹

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة وإستقلاليتهم.
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها وإبداء الرأي لكل المسائل المرتبطة بالمهنة وحسن سيرها.
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية اضافة إلى نشره.

ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 المادة 14 منه، تتمتع هذه الغرفة هي الأخرى بأشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والمعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقوم بتسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالعاصمة. ويتكون المجلس من تسعة أعماء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات طبقاً لأحكام المادة 15 من القانون 10-01 كما يلي:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها وإعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 12.

الفرع الثالث: مراجع الحسابات في الجزائر

أولاً: تعريف مراجع الحسابات

هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها.¹

يعرف مراجع الحسابات حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري، هو شخص تتمثل مهمته الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين حسب الحالة، في الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.²

ثانياً: مهام مراجع الحسابات في الجزائر

هناك نوعان من مراجعي الحسابات في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وفيما يلي مراجع الحسابات في الجزائر وفق ماجاء به القانون 01-10 المنظم للمهنة.³

أ: مهام الخبير المحاسبي

حسب المادة 18 من القانون 01-10 "يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات". ومن بين المهام التي يكلف بها الخبير المحاسبي حسب هذا القانون مايلي:

- 1 حسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لايربطه بما عقد عمل.
- 2 يعد الخبير المحاسبي المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاقتصادي والإجتماعي.

ب: مهام محافظ الحسابات

- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير.
- ✓ يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة.
- ✓ يقدر شروط الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها او بين الهيئات والمؤسسات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

¹ عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 2012/07/06، جامعة محمد خيضر بسكرة.

² القانون التجاري المادة 715 مكرر 4، ص 188.

³ الجريدة الرسمية، القانون 01-10، عدد 42، المادة 18، المؤرخة في 2010/07/19، ص 06.

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووسائل الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها للمحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.¹

ثالثا: مسؤوليات مراجع الحسابات

يتحمل مراجع الحسابات ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية حيث نصت المادة 59 من القانون 01-10 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

أ: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات

حسب المادة 61 من القانون 01-10 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن كل مخالفة لأحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفية وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه إطلع لدى وظيف الجمهورية المختصة".

ب: المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات

حسب المادة 62 من القانون 01-10 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

ثالثا: المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات

حسب المادة 63 من القانون 01-10 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتمثل هذه العقوبات في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر، الشطب من الجدول. وتقدم الطعون ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات المعمول بها.²

¹ الجريدة الرسمية، المادة 22، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² الجريدة الرسمية، المادة 59، المادة 61، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

✓ دراسة هاجر لكصاسي (2012)، التدقيق المالي في ظل المعايير الدولية للمراجعة ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر.

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر و ما مدى توافقها مع المعايير الدولية، مركزين في ذلك على اجراء مقارنة بين ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق و ما جاءت به النصوص القانونية التي أصدرتها السلطات الجزائرية، و ذلك من خلال عرض معايير التدقيق الدولية و كذا الوقوف على مختلف مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر بالإضافة الى دراسة ميدانية حول مدى توافق الواقع الجزائري مع المعايير الدولية للتدقيق تم التوصل الى ان الواقع الجزائري يمكن من تطبيق المعايير الدولية للمراجعة هذا مع ضرورة تكييفها لتلائم البيئة الاقتصادية والسياسية للجزائر.¹

✓ دراسة كوثر مياسي، (2015)، مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية.

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لنشأتها ومفهومها وتبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها ومختلف الخطوات العملية لإنجازها وكذا على مراجع الحسابات من خلال القوانين والمراسيم كما تم التعرف على معايير المراجعة الدولية من خلال نشأتها ومعرفة أهميتها. وللإجابة على الإشكالية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30 فردا واهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي أنه أصبح من الضروري تكييف المراجعة في الجزائر بالواقع الدولي.²

✓ دراسة لقليطي الأخضر (2015)، معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر.

يهدف هذا البحث الى معرفة مدى امكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام معايير المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية، ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر، ومن خلال هذا البحث تم التوصل الى اهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر.

كما تم التوصل الى انه من بين نقاط القصور والضعف التي تتصف بها مهنة المراجعة في الجزائر في الوقت الحالي والماضي عدم وجود معايير متكاملة ومنسقة بالجزائر تشمل كافة نواحي عملية المراجعة بالرغم من وجود بعض القواعد في القانون 10-01 بشأن مهنة مراجعة الحسابات، لا يمكن من القول بوجود معايير مراجعة جزائرية كاملة ومحددة تصلح لضبط الممارسة المهنية، فضلا عن ما يمكن ان توظف به من عدم مسايرتها أو ملائمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية والمهنية محليا وعالميا الأمر الذي أفضى

1 . هاجر لكصاسي، التدقيق المالي في ظل المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2012.

2. كوثر مياسي، مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

✓ دراسة Chong بعنوان

(2000) Auditing Framework In The Peoples Republic Of China And The International Auditing Guidelines

تدور فكرة الدراسة حول إصدار مجموعة من الإرشادات من قبل المكتب العام للمراجعة لجمهورية الصين الشعبية، وترتبط هذه الإرشادات بالمراجعات الحكومية والشركات الصناعية بأشكالها المختلفة، حيث تمثل الهدف الرئيسي لدراسة في أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين واصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهامه وكانت نتائج الدراسة بأنه تم تبني هذه الإرشادات من قبل المكتب العام ومكاتب المراجعة المتخصصة والمختلفة كما تم دمجها ضمن الممارسات المتبعة داخل المكاتب واعتبارها أحد الأسس المعتمدة عليها في اتمام وتنفيذ مهام المراجعة¹.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه

تشابهت دراستنا والدراسات السابقة في المضمون النظري والمتمثل في توضيح الدور الذي تلعبه معايير المراجعة الدولية وانعكاساتها على المهنة من ضبط للممارسات ورفع للمستوى المهني . كما تشابهت أيضا في عرضها لمعايير المراجعة الدولية وجانب من الممارسة المهنية في الجزائر.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

اختلفت دراساتنا عن الدراسات السابقة من حيث المكان والزمان، حيث تمت الدراسة الحالية في مدينة ورقلة سنة 2017 بينما امتدت الدراسات السابقة باللغة العربية من سنة 2012 إلى سنة 2016 اما الدراسات الأجنبية فقد تمت من سنة 1999 إلى سنة 2003 وعالجت بيئة محلية عكس الدراسات السابقة التي عالجت اما بيئة أجنبية أو ولايات أخرى في الجزائر. أيضا اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث حجم العينة المدروسة المتمثلة في 35 مراجع حسابات، بينما الدراسات السابقة تناولت عينة أكبر بالإضافة الى اعتماد أساليب أخرى لجمع المعلومات غير الإستبيان على غرار المقابلة الشخصية والترقيات الميدانية هذا من الجانب التطبيقي.

¹.Chong Auditing Framework In The Peoples Republic Of China And The International Auditing Guidelines. The Peoples Republic Of China.2000

خلاصة الفصل الأول

تطرقنا في ضوء الإطار النظري للدراسة الى مفهوم معايير المراجعة الدولية، عرض لأهم المعايير، أهمية المعايير الدولية كما تناولنا كذلك جانب يخص مراجع الحسابات تعريفه حسب القانون التجاري الجزائري ومهامه ومسؤولياته، ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذا المبحث:

✓ أن تطبيق معايير المراجعة الدولية يزيد من جودة ومصداقية مخرجات المراجعة.

✓ وجود توافق بين ممارسة المراجعة في الجزائر والممارسة الدولية.

اما المبحث الثاني تمثل في الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية التي تصب في نفس مجال الدراسة، تم عرض أهم الجوانب في الدراسات السابقة كاشكالية الدراسة المنهج النتبع، الهدف من الدراسة وأهم النتائج المتوصل إليها، في النهاية تمت المقارنة بين دراستنا والدراسات وذكر جوانب التشابه والاختلاف.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

لقد تناولنا في هذا الفصل أهم الدراسات التي عالجت الموضوع، وارتأينا في الدراسة التطبيقية إلى تقسيمها لمبحثين، المبحث الأول يتم فيه عرض الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، وطريقة تصميم الإستبيان هذا في المطلب الأول، أما المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة في معالجة البيانات. أما المبحث الثاني سيتضمن نتائج الدراسة الميدانية يقسم الى مطلبين الأول يعرض نتائج الدراسة والثاني يعرض تفسير وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول دراسة مدى قدرة مراجعي الحسابات على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة ومدى ملائمة البيئة الجزائرية للمعايير الدولية للمراجعة، وستتطرق في هذا المبحث الى المنهجية المتبعة في الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة والعينة المدروسة، وكذلك اداة الدراسة المستخدمة كما يتضمن المبحث المعالجات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، وتحليل الخصائص الديموغرافية للعينة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة وحل الإشكالية المدروسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن المحاور المدروسة، ومن ثم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Pakage For Social Science SPSS)

- وصف أداة الدراسة

تمت الدراسة باستخدام الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم الإستبيان على ضوء مراجعة الدراسات السابقة.

احتوى الإستبيان على مقدمة لتقدم موضوع الدراسة للعينة المستهدفة وتعريفهم بمهدفها الأكاديمي وتحفيزهم للمشاركة في الموضوع، حيث احتوى الإستبيان على جزئين من الأسئلة:

الجزء الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة وشملت الفئة الوظيفية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: متعلق بأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، حيث انقسم بدوره على ثلاثة محاور:

المحور الأول: يتكون من 05 فقرات، أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية.

المحور الثاني: يتكون من 08 فقرات، مدى قدرة مراجعي الحسابات على الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.

المحور الثالث: يتكون من 06 فقرات، حول مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق معايير المراجعة الدولية.

وأغلب الأسئلة كانت لها أجوبة محددة ومغلقة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها، وتم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحتمل ثلاث إجابات، هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي تناولها الإستبيان، وبالتالي يسهل

علينا ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (2-1) مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الترميز	3	2	1

بعد تصميم الإستبيان وقبل نشره تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة بغية التأكد من سلامة بناء الإستمارة من خلال دقة صياغة الأسئلة وملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.

في الأخير قمنا بتوزيع حوالي 55 إستمارة على أفراد العينة، وبعد جمع الإستبيانات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها تحصلنا على 35 استمارة صالحة وهي كالاتي:

الجدول رقم (2-2) توزيع الإستثمار على أفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	البيان
63.65	35	الإستثمارات الصالحة للتحليل
30.90	17	الإستثمارات المفقودة
5.45	3	الإستثمارات الملغاة
%100	55	مجموع الإستثمارات الموزعة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الإستبيان

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من خلال الإستبيان.

الفرع الأول: الأساليب المستعملة

- برنامج الجداول الإلكترونية (EXCEL) لعرض وتحليل البيانات.

- تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج Statistical Package For Social Sciences (SPSS) واعتمدت

عملية التحليل على التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة من خلال معامل الفاكرونباخ.

- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لبيان خصائص العينة.

- تحليل الإنحدار البسيط ومعامل الارتباط سيرمان لقياس العلاقة بين المتغير التابع والمستقل .

- اختبار (T-Test) لإختبار صحة الفرضيات

- تحليل التباين الأحادي ONE WAY ANOVA.

الفرع الثاني: اختبار ثبات الإستبيان بطريقة "ألفا كرونباخ"

من أجل إختبار مصداقية وثبات الإستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة عن الأسئلة ولكل متغير على حدى فقد

تم إستخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن هذا الأخير يأخذ قيمة محصورة بين الصفر والواحد (0،1)،

فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، أما في حالة وجود ثبات تام في البيانات فإن قيمة

المعامل تساوي الواحد، مايعني أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني من زيادة مصداقية البيانات التي تعكس نتائج العينة على

مجتمع الدراسة.

نتائج اختبار الثبات: عند تطبيق اختبار المصدقية والثبات ألفا كرونباخ وجدنا أن قيمته بلغت (0.75) وهي قيمة مقبولة معبرة

عن صدق الأداة.

الجدول رقم (2-3) يوضح قيمة معامل الفا كرونباخ

معامل الفا كرونباخ	العينة
0.758	35

من اعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

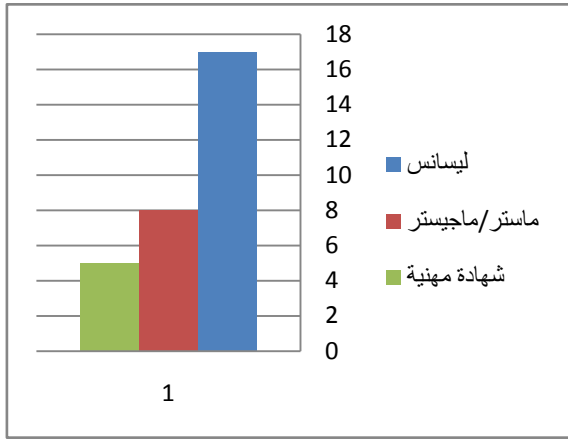
المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، والمطلب الثاني يتضمن تحليل وتفسير نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية

الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي الشكل (2-1) افراد العينة حسب المؤهل العلمي

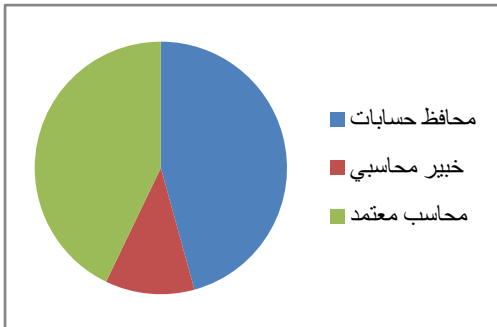


المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	17	48.6%
ماجستير/ماجستير	8	22.9%
دكتوراه	5	14.3%
شهادة مهنية	5	14.3%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة ببرنامج spss

يبين الجدول أعلاه أن (48.6%) من مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة ليسانس، ومانسبته (22.9%) حاصلين على شهادة ماجستير أو ماجستير، اما الحاصلين على الدكتوراه و الشهادة المهنية تتمثل نسبتهم في (14.3%).

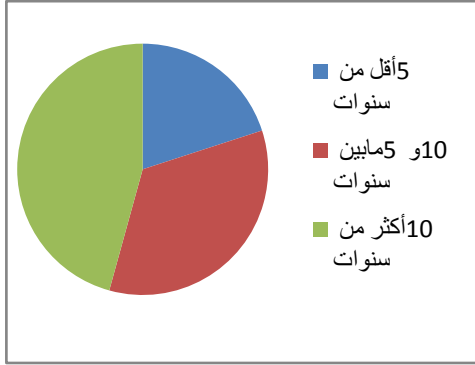
الجدول رقم (2-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي شكل رقم (2-2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي



المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
محاسب معتمد	15	42.9%
محافظ حسابات	16	45.7%
خبير محاسبي	4	11.4%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة ببرنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-5) نلاحظ ان ما نسبته (45.7%) من مجتمع الدراسة يتمثل في محافظي حسابات، و ما نسبته (42.9%) من مجتمع الدراسة متمثل في محاسبين معتمدين، اما نسبة (11.4%) من مجتمع الحراسة تمثلت في الخبراء المحاسبين. الجدول رقم (2-6) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة الشكل رقم (2-3) يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



عدد سنوات الخبرة	النسبة المئوية	التكرار
أقل من 5 سنوات	20%	7
بين 5-10 سنوات	34.3%	12
أكثر من 10 سنوات	45.7%	16
المجموع	100%	35

المصدر: من إعداد الطالبة بالإستعانة ببرنامح spss

يبين الجدول رقم (2-6) أن عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة مقسمة الى ثلاث فئات، حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين تقل عدد سنوات الخبرة لديهم عن 5 سنوات بـ 07 أفراد بنسبة (20%)، بينما بلغ عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم ما بين (5 إلى 10 سنوات) 12 فردا بنسبة (34.3%) أما أفراد العينة الذين بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من 10 سنوات عددهم 16 فردا بنسبة (45.7%).

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة

لقياس درجة الموافقة حول ما مدى قدرة مراجعي الحسابات الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، إستخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات المستجوبين على جميع محاور الإستبيان مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الثلاثي كمايلي:

- ✓ الرأي غير موافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 1 إلى 1.66 .
- ✓ الرأي محايد تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 1.67 إلى 2.33 .
- ✓ الرأي موافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح من 2.34 إلى 3 .

1-وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الأول

الجدول رقم (2-7) يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة			
								التكرار	التكرار	التكرار
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
01	تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية.	31	1	3	2.80	0.58	موافق			
		88.6	2.9	8.6						
02	تعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد مخرجات عملية المراجعة.	24	8	3	2.60	0.65	موافق			
		68.6	22.9	8.6						
03	معايير المراجعة الدولية عبارة عن أداة لتقليل التفاوت في الممارسة المهنية.	16	11	8	2.22	0.80	محايد			
		45.7	31.4	22.9						
04	تعمل معايير المراجعة الدولية على رفع المستوى المهني للمراجع.	31	2	2	2.82	0.51	موافق			
		88.6	5.7	5.7						
05	يمكن أن يتعارض المعيار الدولي مع الأعراف السائدة في مجال التطبيق.	3	10	22	2.54	0.65	موافق			
		8.6	28.6	62.9						
	المتوسط والانحراف المعياري العام	-	-	-	2.59	0.63	-			

نلاحظ من الجدول رقم (2-7) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول أهمية معايير المراجعة الدولية أن المتوسط العام لفقرات المحور بلغ (2.59) والانحراف المعياري بلغ (0.63)، واحتلت الفقرة رقم (04) تعمل معايير المراجعة الدولية على رفع المستوى المهني للمراجع المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.82) وانحراف معياري بلغ (0.51)، في حين جاءت الفقرة رقم (03) يمكن أن يتعارض المعيار الدولي مع الأعراف السائدة في مجال التطبيق في المرتبة الأخيرة في فقرات المحور بمتوسط حسابي بلغ (2.22) وانحراف معياري بلغ (0.65)، كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لكل الفقرات كانت مرتفعة عموماً ما يفسر الأهمية البالغة لمعايير المراجعة الدولية والإضافة التي تقدمها للمهنة وإدراك العينة المستجوبة لذلك .

2-وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الثاني

الجدول رقم (2-8) يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة			
								التكرار	التكرار	التكرار
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
01	يقرر المراجع الإمتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الإستقلالية).	30	4	1	2.82	0.45	موافق			
		85.7	11.4	2.9						
02	عند المراجعة يتم التأكد من مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.	23	11	1	2.62	0.54	موافق			
		65.7	31.4	2.9						
03	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب.	29	3	3	2.74	0.61	موافق			
		82.9	8.6	8.6						
04	عند كتابة التقرير تتحفظ أو تمتنع عن إبداء الرأي عند إكتشاف الإحتيال أو التلاعب.	23	7	5	2.51	0.74	موافق			
		65.7	20	14.3						
05	يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.	21	9	5	2.51	0.81	موافق			
		60	25.7	14.3						
06	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها.	23	7	2	2.65	0.60	موافق			
		65.7	20	5.7						
07	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلوم القوائم المالية .	21	9	5	2.45	0.74	موافق			
		60	25.7	14.3						
08	يتم الإشارة الى أسباب الإمتناع عن إبداء تقرير المراجع.	26	8	1	2.71	0.51	موافق			
		74.3	22.9	2.9						
	المتوسط والانحراف المعياري العام				2.62	0.62				

نلاحظ من الجدول رقم (2-8) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول قدرة مراجعي الحسابات على الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية أن المتوسط العام لفقرات المحور بلغ (2.62) والانحراف المعياري بلغ (0.45)، واحتلت الفقرة رقم (01) يقرر المراجع الإمتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الإستقلالية) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.82) وانحراف معياري بلغ (0.62)، في حين جاءت الفقرة رقم (07) يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في

القوائم المالية في المرتبة الأخيرة في فقرات المحور بمتوسط حسابي بلغ (2.45) وانحراف معياري بلغ (0.74)، كما يظهر من الجدول أن المتوسطات الحسابية لكل الفقرات كانت مرتفعة عموما ما يفسر ذلك قدرة مراجعي الحسابات على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية الشخصية وعدم الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للعمل الميداني.

3-وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الثالث

الجدول رقم (2-9) يبين آراء أفراد العينة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة			
								التكرار	التكرار	التكرار
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
01	تواكب التشريعات المتعلقة بالمراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية.	13	8	14	1.97	0.89	محايد			
		37.1	22.9	40						
02	أصبح من الضروري تكييف البيئة الجزائرية للمراجعة مع الواقع الدولي.	19	13	9	2.45	0.65	موافق			
		54.3	37.1	8.6						
03	في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لإنفتاحها على الإقتصاد الدولي.	32	2	1	2.88	0.40	موافق			
		91.4	5.7	2.9						
04	تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز وإصدار للمعايير الدولية.	21	8	6	2.42	0.77	موافق			
		60	22.9	17.1						
05	معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها.	22	10	3	5.54	0.65	موافق			
		62.9	28.6	8.6						
	المتوسط والانحراف المعياري العام	-	-	-	2.45	0.67				

نلاحظ من الجدول رقم (2-9) الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية حول محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية الى حد ما، يشير المتوسط العام لفقرات المحور الى (2.45) والانحراف المعياري بلغ (0.67)، واحتلت الفقرة رقم (03) في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لإنفتاحها على الإقتصاد الدولي المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (2.88) وانحراف معياري بلغ (0.40)، في حين جاءت الفقرة رقم (01) يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية في المرتبة الأخيرة في فقرات المحور بمتوسط حسابي بلغ (1.97)

وانحراف معياري بلغ (0.89)، ما يفسر ان التشريعات لوحدها غير قادرة على خلق بيئة تساعد على الالتزام بمعايير دولية هذا ما جعل من الجزائر تقوم بإصدار معايير محلية مستمدة من المعايير الدولية لتلائم البيئة الإقتصادية للجزائر.

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق المخرجات باستخدام الأساليب والإختبارات الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الإستبيان والنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الأول: إختبار وتحليل معامل الارتباط لبيرسون (Corrélation Pearson)

الجدول رقم (2-10) يوضح نتائج إختبار معامل الارتباط لبيرسون

المحور	T10	T20	T30
T10	1	0.738	0.415
T20	0.738	1	0.426
T30	0.415	0.426	1

من إعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ان معامل الارتباط الخطي لبيرسون بين المحور الأول (أهمية معايير المراجعة الدولية)، والمحور الثاني (لدى مراجعي الحسابات القدرة على تطبيق معايير المراجعة الدولية) تساوي (0.738).

التفسير: يدل هذا المعدل على وجود ارتباط طردي قوي بين المحورين.

أما معامل الارتباط لبيرسون بين المحور الأول (أهمية معايير المراجعة الدولية)، والمحور الثالث (محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الالتزام بمعايير المراجعة الدولية) يساوي (0.415)

التفسير: يدل هذا المعدل على وجود ارتباط طردي متوسط بين المحورين.

أما معامل الارتباط بين المحورين الثاني والثالث فقد بلغ (0.426)، ما يفسر وجود ارتباط طردي متوسط بين المحورين.

الفرع الثاني: إختبار وتحليل (One Way Anova)

يستعمل هذا الإختبار لتحديد فيما إذا كان هناك إختلاف بين متوسطات اجابات العينة التي تعود لإختلاف المتغيرات المستقلة (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي والخبرة المهنية).

أ. إختبار الفروقات للمحاور حسب المؤهل العلمي: لإجراء هذا الإختبار نضع الفرضيات التالية:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستقل المؤهل العلمي

H_A : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستقل المؤهل العلمي

الجدول رقم(2-11) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب المؤهل العلمي

المحور	مستوى الدلالة Sig
T10	0.214
T20	0.830
T30	0.972

من إعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

التحليل والتفسير: من خلال الجدول رقم (2-11) الذي يوضح اختبار التحليل الأحادي Anova لعلاقة المتغير المستقل المؤهل العلمي بمحاور الدراسة نلاحظ أن مستوى الدلالة مع جميع المحاور أخذ القيم التالية على التوالي (0.214 ، 0.830 ، 0.972)، وهي قيم أكبر من 0.05، بالتالي نرفض الفرضية H_A ونقبل الفرضية العدمية H_0 أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي .

ب. إختبار الفروقات للمحاور حسب المستوى الوظيفي: لإجراء هذا الإختبار نضع الفرضيات التالية:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستوى الوظيفي.

H_A : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستوى الوظيفي.

الجدول رقم (2-12) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب المستوى الوظيفي

المحور	مستوى الدلالة Sig
T10	0.110
T20	0.168
T30	0.080

من إعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

التحليل والتفسير: من خلال الجدول رقم (2-12) الذي يوضح اختبار التحليل الأحادي Anova لعلاقة المتغير المستقل المستوى الوظيفي بمحاور الدراسة نلاحظ أن مستوى الدلالة مع جميع المحاور أكبر من 0.05 مستوى الدلالة المعنوية ، حيث أن احتمال المعنوية sig أخذ القيم التالية (0.110 ، 0.168 ، 0.080)، ، بالتالي نرفض الفرضية H_A ونقبل الفرضية العدمية H_0 أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمستوى الوظيفي .

ت. إختبار الفروقات للمحاور حسب الخبرة : لإجراء هذا الإختبار نضع الفرضيات التالية:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستقل الخبرة.

H_A : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعا للمتغير المستقل الخبرة.

الجدول رقم(2-13) يوضح نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي حسب سنوات الخبرة

المحور	مستوى الدلالة Sig
T10	0.034
T20	0.090
T30	0.036

من إعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

التحليل والتفسير: من خلال الجدول رقم (2-13) الذي يوضح اختبار التحليل الأحادي Anova لعلاقة المتغير المستقل سنوات الخبرة بمحاور الدراسة أن احتمال المعنوية sig أخذ القيمتين (0.034,0.036) بالنسبة للمحورين الأول والثالث، وهي قيم أصغر من مستوى الدلالة (0.05) بالتالي نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية العدمية H_A أي انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تبعاً للمتغير المستقل سنوات الخبرة، في حين أن احتمال المعنوية sig أخذ القيمة (0.090) بالنسبة للمحور الثاني وهو أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، بالتالي نقبل الفرضية العدمية H_0 أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة بالنسبة للمحور الثاني تبعاً لسنوات الخبرة.

الفرع الثالث: إختبار وتحليل T للعينة الواحدة (One Sample T Test)

تم إستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T Test) على جميع محاور الدراسة كالتالي:

الجدول رقم (2-14) يوضح نتائج إختبار (T-test) لمحاور الدراسة

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة t	الدلالة الإحصائية
T10	2.59	45.301	0.000
T20	2.62	52.106	0.000
T30	2.45	37.885	0.000

من إعداد الطالبة باستخدام برنامج SPSS

H_0 : لاتعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد الممارسات ورفع المستوى المهني للمراجع .

H_A : تعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد الممارسات ورفع المستوى المهني للمراجع .

- تحليل الفرضية الأولى:

من خلال نتائج إختبار t للعينة الواحدة (One Sample Test) تشير النتائج في الجدول أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول يساوي (2.59)، وقيمة t تساوي (45.301) وهي أكبر من قيمة t الجدولية، وبلغت الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من 0.05 هذا مايدل على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية H_A تعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد الممارسات ورفع المستوى المهني للمراجع .

- تحليل الفرضية الثانية:

H_0 : ليس لدى مراجعي الحسابات القدرة على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.

H_A : نعم لدى مراجعي الحسابات القدرة على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.

من خلال نتائج إختبار t للعينة الواحدة (One Sample Test) تشير النتائج في الجدول أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول يساوي (2.62)، وقيمة t تساوي (52.106) وهي أكبر من قيمة t الجدولية، وبلغت الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من 0.05 هذا مايدل على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية H_A نعم لدى مراجعي الحسابات القدرة على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.

حيث أنه ومن خلال الإجابات حول المحور الثاني استنتجنا أن المراجع وعند قيامه بعملية المراجعة فإنه يطبق البعض من معايير المراجعة الدولية على غرار الإستقلالية في اداء مهامه والعناية المهنية اللازمة أثناء عملية المراجعة التي تعتبر من أهم معايير العمل الميداني.

- تحليل الفرضية الثالثة:

H_0 : محيط المراجعة في الجزائر لا يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.

H_A : محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية

من خلال نتائج إختبار t للعينة الواحدة (One Sample Test) تشير النتائج في الجدول أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول يساوي (2.45)، وقيمة t تساوي (37.885) وهي أكبر من قيمة t الجدولية، وبلغت الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من 0.05 هذا مايدل على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية H_A محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.

ذلك ان الهيئات المهنية في الجزائر أصبحت تهتم بتطوير الجانب العملي للمراجعة خاصة بعد إصدارها لمعايير المراجعة المحلية فيفري 2016 التي هي مستمدة من المعايير الدولية ولكن تم تكييفها بما يخدم البيئة الجزائرية.

خلاصة الفصل:

- تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية، ومن خلا آراء المختصين في مجال المراجعة استنتجنا أن:
- ✓ معايير المراجعة الدولية هي عبارة عن منهجة لخطوات عملية المراجعة وفق سياق دولي من أجل توحيد الجانب العملي للمراجعة والعمل على موثوقية مخرجات العملية.
 - ✓ أن مراجعي الحسابات في الجزائر لهم القدرة على تطبيق المعايير الدولية في حالة تبني الجزائر لهذه المعايير على غرار معايير المحاسبة الدولية.
 - ✓ بيئة الجزائر ستوفر أرضية مناسبة لمساعدة مراجعي الحسابات على الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية خاصة بعد صدور المعايير المحلية التي هي مستمدة من المعايير الدولية المعايير المتعارف عليها.

الخلاصة

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني الجزائري، كان الهدف من وراء هذه الدراسة هو معرفة قدرة المراجعين على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وكذلك معرفة أهمية تبني معايير المراجعة الدولية، تم ذلك من خلال فصلين لهذا الموضوع انطلقنا من مجموعة من الفرضيات الأساسية باستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة، ومع سعي الجزائر للإلتزام الى للمنظمة العالمية للتجارة والتطور الحاصل في مجال المحاسبة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها الإيجابي على القوائم المالية الا هذا لا ينفي خلو هذه الأخيرة من أي تقصير او تضليل ما يحتم خضوعها لعملية المراجعة من هنا يظهر الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة في جعل المخرجات المحاسبية ذات ثقة ومصداقية أكبر ما يجعل الجزائر ملزمة بتبني معايير المراجعة الدولية لتحقيق التكامل بين المحاسبة والمراجعة.

نتائج اختبار الفرضيات:

- ✓ تتمثل الفرضية الأولى في: تعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد الممارسات ورفع المستوى المهني للمراجع، يتمثل ذلك تأدية المراجع لمهامه وفق أسس وخطوات ممنهجة وواضحة وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية.
- ✓ الفرضية الثانية: لدى مراجعي الحسابات القدرة على تطبيق معايير المراجعة الدولية، ذلك كون نصوص القانون 01-10 المنظم للمهنة تتوافق نصوصه الى حد ما والمعايير الدولية إضافة إلى معايير المراجعة المحلية التي هي مستمدة من المعايير الدولية والمعايير العامة المتعارف عليها، وهكذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية.
- ✓ الفرضية الثالثة المتمثلة في: محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، تمثل ذلك من خلال التشريعات المنظمة للمهنة خاصة اصدار معايير محلية التي تعد خطوة فاصلة نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة، وهكذا نكون قد أثبتنا صحة الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة

بعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن ذكر النتائج التالية:

- ✓ معايير المراجعة الدولية عبارة عن أداة لتقليل التفاوت في الممارسات المهنية على المستوى الدولي يجب على المراجع أن يكتفي بها.
- ✓ ممارسة المهنة في الجزائر ليست بعيدة كل البعد عن الممارسة الدولية خاصة بعد إصدار معايير المراجعة الجزائرية الذي قلل من التفاوت.
- ✓ تطبيق معايير المراجعة في الجزائر سيساهم في تطوير المهنة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

التوصيات والمقترحات

- ✓ ربط الجامعة وكفاءاتها بالهيئات المكلفة بإصدار المعايير وتنظيم المهنة .
- ✓ الإستفادة من الإجتهاادات المهنية الصادرة عن المجلس الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة .

✓ تكوين المراجعين علميا وعمليا ودعم التواصل بين المراجعين بمختلف المستويات سواء مهنيين أو أكاديميين للإستفادة وتبادل الخبرات.

✓ تبني معايير المراجعة الدولية خاصة بعد إصدار معايير محلية .

آفاق البحث

✓ المراجعة في الجزائر على أثر المعايير المحلية.

✓ دراسة تحليلية مقارنة لمعايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية.

قائمة المراجع

أ: الكتب

- 1 أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن 2009 .
 - 2 بيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات: الإطار النظري، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
 - 3 توماس ويليام، ترجمة: احمد حامد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض 2000.
 - 4 توماس ويليام وهنكي أمرسون، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرار، دار المريخ للنشر، الرياض 1995.
 - 5 جيمس لوباك ألفين، ترجمة محمد الدسيطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2000.
 - 6 علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، شركة مطابع الأرز، الأردن 2009.
 - 7 وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2010.
- ب- البحوث العلمية:
- 8 أحمد العمودي، دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم القدرة على الإستمرارية في شركات المساهمة، رسالة ماجستير ال البيت الأردن، 2001 .
 - 9 بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، 2015 .
 - 10 عامر رشدي الحداد، تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية في مكاتب المراجعة بدولة فلسطين، رسالة ماجستير جامعة عين الشمس مصر، 2006 .
 - 11 سحطوع السعيد السيد مطاوع، دراسة مقارنة بين معايير المراجعة الدولية والمصرية، رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، 2009 .
- ج/المجلات العلمية:
- 12 أسامة عبد المنعم السيد علي وعمر إقبال المشهداني. "الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقية أم أخلاقية، مجلة أبحاث إقتصادية، جامعة بسكرة العدد الثامن، 2010.
 - 13 للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، الأردن، 2001 .
 - 14 علي عبد القادر الذنبيات، الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الإدارية، العدد 02، الأردن .

- 15 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة : شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثالث، مصر، 2004.
- 16 عبد العالي محمدي، مداخلتة بعنوان : دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يوم 2012/07/06، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 17 بنجيب الجندي، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية 2000، العدد 54.
- د/القرارات، القوانين والمراسيم:
- 18 القانون التجاري المادة 715 مكرر 4.
- 19 الجريدة الرسمية، القانون 10-01، عدد 42، المادة 18، المؤرخة في 2010/07/19.
- 20 الجريدة الرسمية عدد 10 المؤرخة في 04 مارس 1980.
- هـ/المواقع الإلكترونية:
- 21 الموقع الرسمي <http://www2.AICPA.org>، بتاريخ 2017/02/25.
- 22 الموقع الرسمي <http://www2.ifac.org>، بتاريخ 2017/02/25.
- و/المراجع باللغة الأجنبية:
- 23- Robert .j nicschwietz and other, « empirical research external auditors of financial statements fraud », journal of accounting literateur, vol 19,2000,p :190.
- 24- . Hand back of international stands on Auditing and quality control, IAS No.200.IFAC,Ethies pronouncement, 2009, p :90.

الملاحق

الملحق: 01



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة الاستبيان

إلى السادة: مراجعي الحسابات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،،،،،،

الاستبيان الذي بين يديكم هو أحد أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات درجة الماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة بعنوان:

"معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني"

ويفرني أن أطلب مساعدتكم بتعبئة الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية، كما أتمنى منكم إعطاءها بعض اهتمامكم وذلك لما لإجاباتكم من أهمية يعتمد عليها نتائج هذه الدراسة، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالبة : حليلة بن نونة

1. المؤهل العلمي :

- أ - ليسانس ب - ماجستير / ماستر
 ج - دكتوراه د - شهادة مهنية

1. المستوى الوظيفي :

- أ - محافظ حسابات ب - محاسب معتمد ج - خبير محاسب

2. عدد سنوات الخبرة :

- أ - أقل من 5 سنوات ب - ما بين 5 و 10 سنوات ج - أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة

I . أهمية معايير المراجعة الدولية:

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تساعد معايير المراجعة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية.			
02	تعمل معايير المراجعة الدولية على توحيد مخرجات عملية المراجعة.			
03	معايير المراجعة الدولية عبارة عن أداة لتقليل التفاوت في الممارسة المهنية.			
04	تعمل معايير المراجعة الدولية على رفع المستوى المهني للمراجع.			
05	يمكن أن يتعارض المعيار الدولي مع الأعراف السائدة في مجال التطبيق.			

II . لدى مراجعي الحسابات القدرة على الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية .

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يقرر المراجع الإمتناع عن المراجعة في حالة التدخل في مهامه (عنصر الإستقلالية).			
02	عند المراجعة يتم التأكد من مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية .			
03	فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب .			
04	عند كتابة التقرير تحفظ أو تمتنع عن إبداء الرأي عند إكتشاف الإحتيال أو التلاعب.			
05	يتم تحديد الخطوات والإجراءات والإختبارات اللازمة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية.			
06	أثناء القيام بعملية المراجعة يتم تقييم أدلة الإثبات قبل إستخدامها.			
07	يتم التأكد من الإفصاح الكافي عن المعلومات في القوائم المالية .			
08	يتم الإشارة الى أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع.			

III . محيط المراجعة في الجزائر يوفر الأرضية التي تساعد على الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تواكب التشريعات المتعلقة بالمراجعة في الجزائر التطورات الحاصلة في مجال المراجعة الدولية.			
02	أصبح من الضروري تكييف البيئة الجزائرية للمراجعة مع الواقع الدولي.			
03	في حال توجه الجزائر نحو المراجعة الدولية سيكون ذلك كمؤشر لإفتتاحها على الإقتصاد			
04	تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر كان إستجابة لما حصل في المحيط الدولي من إبراز وإصدار للمعايير الدولية.			
05	معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها وفقا لإحتياجات بيئة أعمالها			

الملحق: 02: مخرجات الـ SPSS المتعلقة بأسئلة الإستبيان

المحور الأول

Statistiques

		s1q1	s1q2	s1q3	s1q4	s1q5
N	Valide	35	35	35	35	35
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		2.80	2.6000	2.2286	2.8286	2.5429
Ecart type		.584	.65079	.80753	.51368	.65722

Table de fréquences

s1q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	1	2.9	2.9	11.4
	موافق	31	88.6	88.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s1q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	8	22.9	22.9	31.4
	موافق	24	68.6	68.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s1q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	22.9	22.9	22.9
	محايد	11	31.4	31.4	54.3
	موافق	16	45.7	45.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s1q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	2	5.7	5.7	11.4
	موافق	31	88.6	88.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s1q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	10	28.6	28.6	37.1
	غير موافق	22	62.9	62.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المحور الثاني

Statistiques

	s2q1	s2q2	s2q3	s2q4	s2q5	s2q6	s2q7	s2q8
N Valide	35	35	35	35	35	32	35	35
Manquant	0	0	0	0	0	3	0	0
Moyenne	2.8286	2.6286	2.7429	2.5143	2.5143	2.6563	2.4571	2.7143
Ecart type	.45282	.54695	.61083	.74247	.81787	.60158	.74134	.51856

Table de fréquences

s2q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	4	11.4	11.4	14.3
	موافق	30	85.7	85.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	11	31.4	31.4	34.3
	موافق	23	65.7	65.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	3	8.6	8.6	17.1
	موافق	29	82.9	82.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	14.3	14.3	14.3
	محايد	7	20.0	20.0	34.3
	موافق	23	65.7	65.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	20.0	20.0	20.0
	محايد	3	8.6	8.6	28.6
	موافق	25	71.4	71.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	5.7	6.3	6.3
	محايد	7	20.0	21.9	28.1
	موافق	23	65.7	71.9	100.0
	Total	32	91.4	100.0	
Manquant	Systeme	3	8.6		
Total		35	100.0		

s2q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	14.3	14.3	14.3
	محايد	9	25.7	25.7	40.0
	موافق	21	60.0	60.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s2q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	8	22.9	22.9	25.7
	موافق	26	74.3	74.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المحور الثالث

Statistiques						
		s3q1	s3q2	s3q3	s3q4	s3q5
N	Valide	35	35	35	35	35
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		1.9714	2.4571	2.8857	2.5143	2.5429
Ecart type		.89066	.65722	.40376	.78108	.65722

Table de fréquences

s3q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	40.0	40.0	40.0
	محايد	8	22.9	22.9	62.9
	موافق	13	37.1	37.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s3q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	13	37.1	37.1	45.7
	موافق	19	54.3	54.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s3q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	2	5.7	5.7	8.6
	موافق	32	91.4	91.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s3q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	17.1	17.1	17.1
	محايد	5	14.3	14.3	31.4
	موافق	24	68.6	68.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

s3q5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	10	28.6	28.6	37.1
	موافق	22	62.9	62.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الملحق:03: مخرجات الـ SPSS المتعلقة بالفكرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.758	18

الملحق:04: مخرجات الـ SPSS المتعلقة بمعاملات الارتباط بين المحاور

		T10	T20	T30
T10	Corrélation de Pearson	1	,738**	,415*
	Sig. (bilatérale)		.000	.013
	N	35	32	35
T20	Corrélation de Pearson	,738**	1	,426*
	Sig. (bilatérale)	.000		.015
	N	32	32	32
T30	Corrélation de Pearson	,415*	,426*	1
	Sig. (bilatérale)	.013	.015	
	N	35	32	35

الملحق:05: مخرجات ال SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير المؤهل العلمي

ONEWAY T10 T20 T30
BY qalufiqation
/MISSING
ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
T10	Intergroupes	13.007	3	4.336	1.581	.214
	Intragroupes	84.993	31	2.742		
	Total	98.000	34			
T20	Intergroupes	5.161	3	1.720	.292	.830
	Intragroupes	164.714	28	5.883		
	Total	169.875	31			
T30	Intergroupes	.913	3	.304	.076	.972
	Intragroupes	124.229	31	4.007		
	Total	125.143	34			

الملحق:06: مخرجات ال SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير الوظيفة

ONEWAY T10 T20 T30
BY fonction
/MISSING
ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
T10	Intergroupes	12.650	2	6.325	2.371	.110
	Intragroupes	85.350	32	2.667		
	Total	98.000	34			
T20	Intergroupes	19.634	2	9.817	1.895	.168
	Intragroupes	150.241	29	5.181		
	Total	169.875	31			
T30	Intergroupes	18.243	2	9.121	2.730	.080
	Intragroupes	106.900	32	3.341		
	Total	125.143	34			

الملحق:07: مخرجات الـ SPSS المتعلقة بعلاقة محاور الدراسة بمتغير سنوات الخبرة

ONEWAY T10 T20 T30
BY exp
/MISSING
ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
T10	Intergroupes	18.619	2	9.310	3.753	.034
	Intragroupes	79.381	32	2.481		
	Total	98.000	34			
T20	Intergroupes	26.021	2	13.010	2.623	.090
	Intragroupes	143.854	29	4.960		
	Total	169.875	31			
T30	Intergroupes	23.512	2	11.756	3.702	.036
	Intragroupes	101.631	32	3.176		
	Total	125.143	34			

الملحق:08: مخرجات الـ SPSS المتعلقة بإحصائيات العينة الواحدة

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T10	45.301	34	.000	13.00000	12.4168	13.5832
T20	52.106	31	.000	21.56250	20.7185	22.4065
T30	37.885	34	.000	12.28571	11.6267	12.9447

الفهرس	
الصفحة	العناوين
IV	الإهداء
V	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية وممارسة المهنة
03	المطلب الأول: المعايير الدولية للمراجعة
03	الفرع الأول: ماهية المعايير الدولية للمراجعة
03	أولا: مفهوم المعايير الدولية للمراجعة
03	ثانيا: أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية
04	ثالثا: خصائص معايير المراجعة الدولية
05	الفرع الثاني: عرض المعايير الدولية للمراجعة
06	أولا: المعايير العامة
07	ثانيا: معايير العمل الميداني
11	ثالثا: معايير إعداد التقرير
13	المطلب الثاني: واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر
13	الفرع الأول: النصوص المنظمة للمهنة
16	الفرع الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة
16	أولا: المجلس الوطني للمحاسبة
17	ثانيا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين
17	ثالثا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
18	الفرع الثالث: مراجعة الحسابات في الجزائر

18	أولاً: تعريف مراجعة الحسابات
18	ثانياً: مهام مراجع الحسابات في الجزائر
19	ثالثاً: مسؤوليات مراجع الحسابات
20	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: الدراسات السابقة
20	الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
21	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
22	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات الحالية بالدراسات السابقة
22	الفرع الأول: أوجه التشابه
22	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف
	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
26	المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة
26	المطلب الأول: الطريقة المتبعة
27	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة
27	الفرع الأول: الأساليب المستعملة
27	الفرع الثاني: اختبار ثبات الاستبيان
28	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
28	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
28	الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية
29	الفرع الثاني: وصف إجابات عن الدراسة
30	أولاً: وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الأول
31	ثانياً: وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الثاني
32	ثالثاً: وصف وجهة نظر المستجوبين حول المحور الثالث
33	المطلب الثالث: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة
33	الفرع الأول: اختبار وتحليل معامل الارتباط بيرسون
34	الفرع الثاني: اختبار وتحليل أنوفا
36	الفرع الثالث: اختبار وتحليل العينة الواحدة
37	خلاصة الفصل

39	الخاتمة
42	الملاحق
45	الفهرس