

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
التخصص : محاسبة وجباية معمقة
من إعداد الطالبة : فردوس شمالال
بعنوان:

تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية

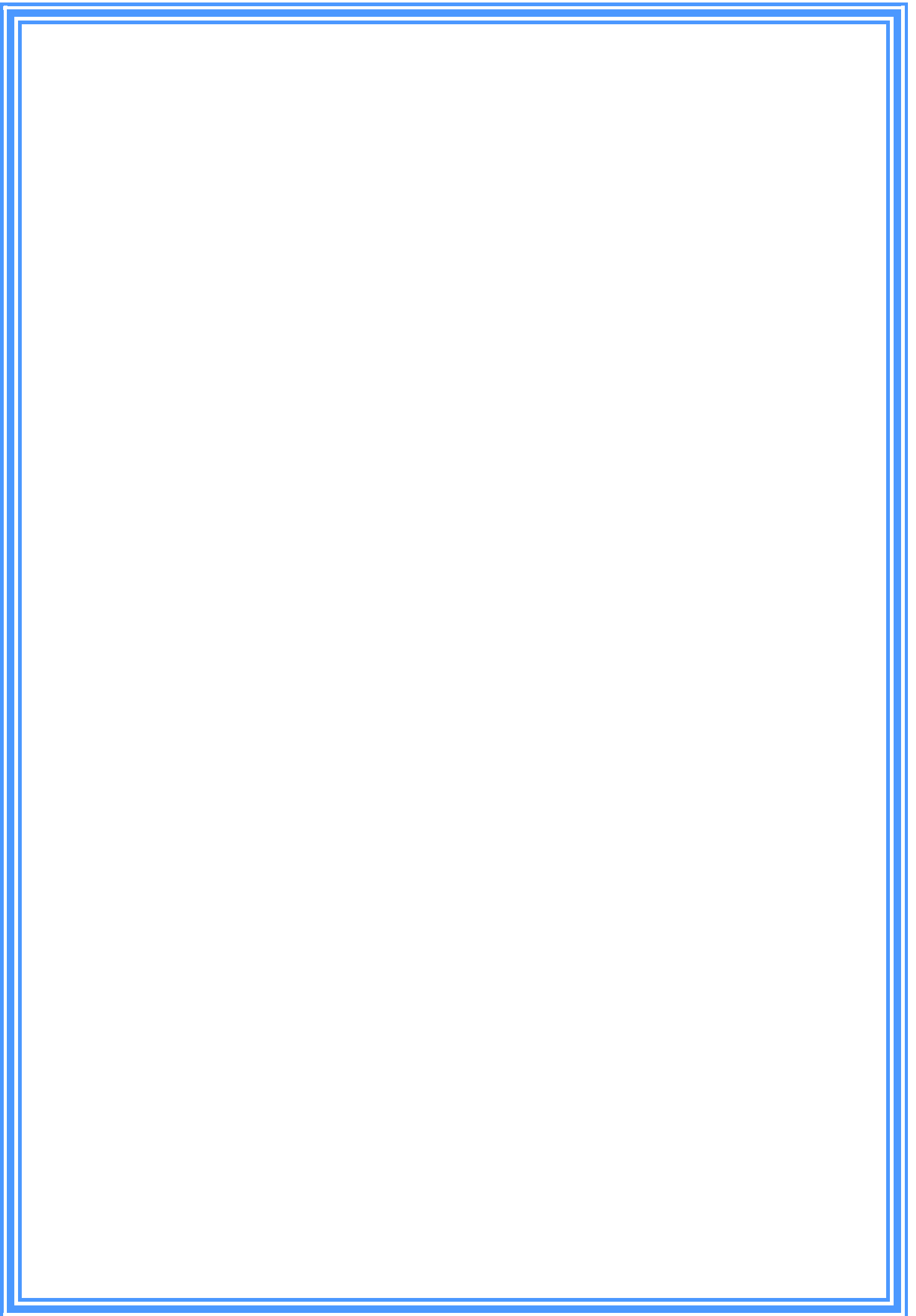
دراسة عينة من خبراء محاسبة ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي
الجزائري خلال فترة شهر مارس 2018

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 24 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / مسعود كسكس أستاذ مشارك بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الدكتور / محمد الباشير غوالي..... أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ... مشرفا و مقرا
الدكتور / حجة الله شاشي أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
التخصص : محاسبة وجباية معمقة
من إعداد الطالبة : فردوس شمالل
بعنوان:

تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية

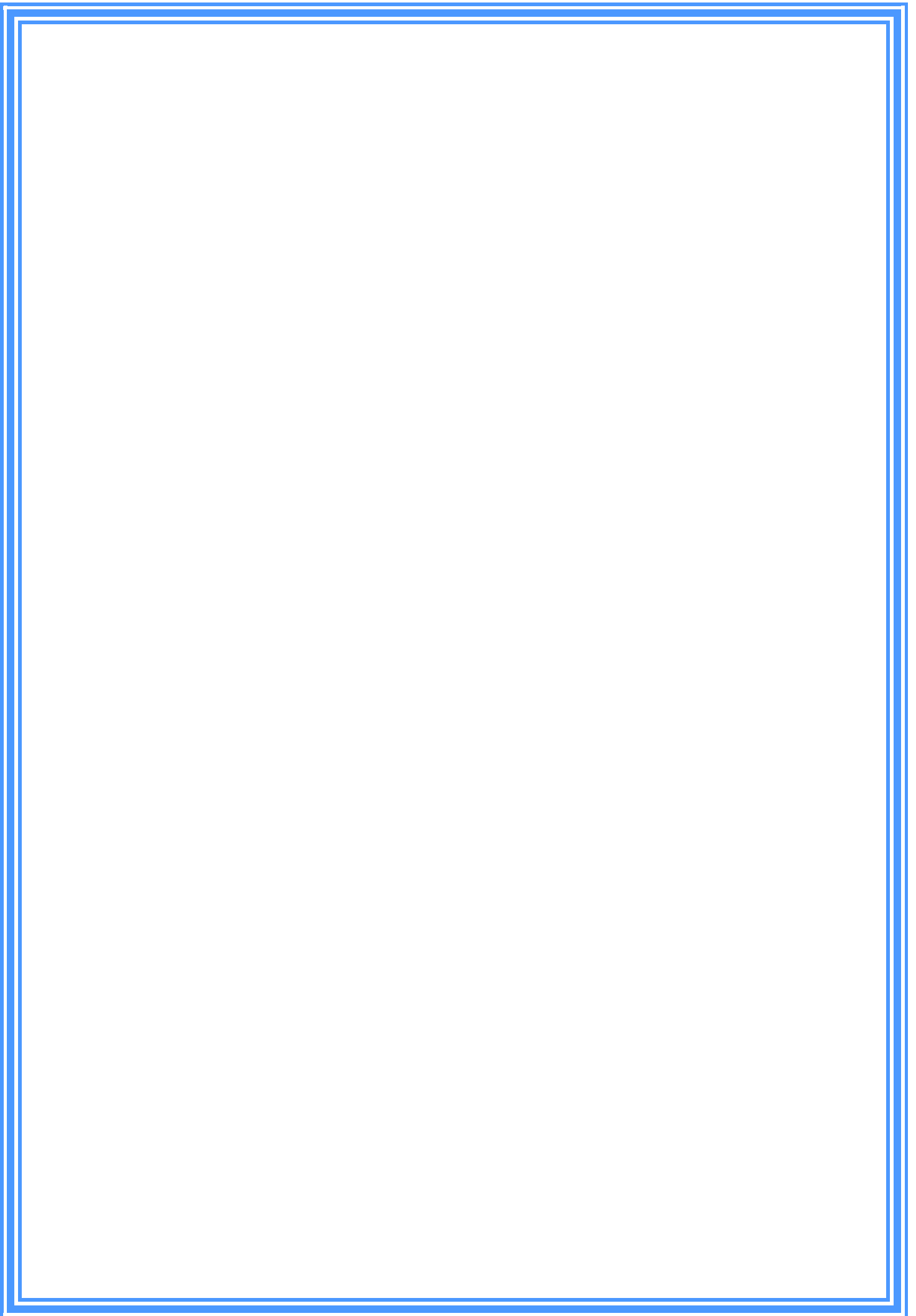
دراسة عينة من خبراء محاسبة ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي
الجزائري خلال فترة شهر مارس 2018

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 24 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / مسعود كسكس أستاذ مشارك بجامعة قاصدي مرباح ورقلة رئيسا
الدكتور / محمد الباشير غوالي أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مشرفا و مقررا
الدكتور / حجة الله شاشي أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2018



الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى حبيبة قلبي وروحي أُمي

الغالية أطال الله بعمرها وبارك فيها

وإلى من رباني على حب الخير و علمني معنى الحياة أبي الغالي.

والى إخوتي الأحباء وخاصة المدلل صهيب

إلى كل من أحبهم و يحبونني في كل مكان من ربوع الأرض إلى كل من أحبهم في الله و

نصح في الله ودعي في ظهر الغيب أحبكم في الله.

فردوس

التشكرات

الحمد لله الذي أنار لي طريق العلم ووقفني لإتمام عملي المتواضع هذا رغم كل الصعاب
أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا البحث من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة
أو ابتسامة صادقة.

أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف غوالي محمد الباشير
كما أتقدم بخالص الشكر إلى الأساتذة الذين درسوني في كافة المستويات والمشوار الدراسي
وإلى من مد لي يد العون والمساعدة لإتمام هذا العمل نشكرهم على تعاونهم ومساعدتهم الفعالة
وكذلك أشكر كل زملائي في دفعة المحاسبة وجباية و بالأخص زميلتي وصديقتي طرفاوي حميدة.

من لم يذق مر التعليم ساعة تجرع ذل
الجهل طول حياته

ملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت خلال سنتي 2016 و 2017، و قد قمنا بدراستنا هذه في الجنوب الشرقي الجزائري و بتحديد ولاية (ورقلة، الوادي، بسكرة، باتنة) خلال شهر مارس 2018، و لجمع البيانات استخدمنا المنهج الوصفي التاريخي و الاستقرائي و لمعالجة هذه البيانات قمنا بتحليلها و تفسيرها.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن معايير المراجعة الجزائرية جاءت بناء على الحاجة إليها، و إصدار هذه المعايير يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية الحالية، و كذلك وجود استيعاب و التزام من قبل مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية. **الكلمات المفتاحية:** مراجعة ، معايير التدقيق الجزائري NAA ، محافظ حسابات، البيئة الاقتصادية.

Abstract :

In this study, we aim to evaluate the audit methodology under Algerian auditing standards issued in 2016 and 2017. We conducted this study in the south-east of Algeria exactly in Ouargla, Elouadi, Biskra and Batna in March 2018, and for gathering Data We used the descriptive and historical Inductive approach after that we analyzed and explained this Data. and the most important results are that the Algerian auditing standards were based on the need for them ,and The issuance of these standards is consistent with the current national economic environment, As well as the presence of an understanding and commitment by Auditors Of Algerian auditing standards.

Keywords: Auditing, Algerian Auditing Standards NAA, Accounts Governor, Economic Environment.

قائمة المحتويات

.I	إهداء
.II	الشكر و التقدير
.III	الملخص
.IV	قائمة المحتويات
.V	قائمة الجداول
.VI	قائمة الأشكال
.VII	قائمة الملاحق
أ-ب-ج	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لعملية المراجعة والهيئات والمعايير التي تُوَظَرها	
2	تمهيد
3	المبحث الأول مفاهيم عامة حول المراجعة والهيئات و المعايير التي تُوَظَرها
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الدراسة والأدوات المستخدمة.
38	المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان
67	خلاصة الفصل

68	الخاتمة
72	قائمة المراجع
78	الملاحق
89	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
35	يوضح مقياس ليكارث الثلاثي	(1-2)
36	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(2-2)
38	يوضح وظيفة أفراد العينة	(3-2)
39	يوضح الخبرة أفراد العينة	(4-2)
40	المؤهل العلمي لأفراد العينة	(5-2)
42	توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق لمحاور الدراسة	(6-2)
44	يوضح المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارث الثلاثي	(7-2)
45	يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارث الثلاثي للمحور الأول	(8-2)
46	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية.	(9-2)
48	يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارث الثلاثي للمحور الثاني	(10-2)
49	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى استيعاب مراجع الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	(11-2)
52	يوضح مكافئ المقياس لمقياس ليكارث الثلاثي للمحور الثالث	(12-2)
53	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية.	(13-2)
55	يوضح نتائج اختبار Levene	(14-2)
56	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(15-2)
56	يوضح متوسط رتب الالتزام حسب الخبرة	(16-2)
57	يوضح نتائج اختبار Kruskal-Wallis	(17-2)
58	يوضح نتائج اختبار Levene	(18-2)

58	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(19-2)
59	يوضح متوسط رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي	(20-2)
60	يوضح نتائج اختبار Kruskal- Wallis	(21-2)
61	يوضح نتائج اختبار Levene	(22-2)
61	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(23-2)
62	يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستيعاب حسب الخبرة.	(24-2)
62	يوضح اختبار التباين الأحادي ANOVA	(25-2)
63	يوضح نتائج اختبار Levene	(26-2)
64	يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk	(27-2)
65	يوضح متوسط رتب الاستيعاب حسب المؤهل العلمي	(28-2)
65	نتائج اختبار Kruskal-Wallis	(29-2)
66	يوضح اختبار بيرسون	(30-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
5	يوضح منهجية المراجعة	(1-1)
38	يوضح الوظيفة لأفراد العينة	(1-2)
39	يوضح الخبرة لأفراد العينة	(2-2)
41	يوضح المؤهل العلمي لأفراد العينة	(3-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
78	استمارة الاستبيان	(1)
82	أسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	(2)
82	توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية	(3)
84	معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول	(4)
84	معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني	(5)
84	معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث	(6)
85	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	(7)
85	نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية	(8)
86	نتائج مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية	(9)
86	نتائج الالتزام حسب المتغيرات الشخصية	(10)
88	نتائج الاستيعاب حسب المتغيرات الشخصية	(11)
89	نتائج اختبار بيرسون	(12)
90	أسئلة المقابلة	(13)

مقدمة

الفصل الأول

الإطار النظري لعملية

المراجعة والهيئات

والمعايير التي تؤطرها

تمهيد الفصل

تحتل مهنة التدقيق باهتمام كبير نظراً لأهميتها في إرساء الشفافية و تعزيز الثقة بالمعلومات المالية الناتجة عن مختلف التعاملات الاقتصادية، والتي يوليها أصحاب المصالح والمتابعين للأنشطة المالية أهمية بالغة وعلى اعتبار ما وصلت إليه المهنة من مكانة واهتمام كان لابدّ من تطوير المهنة من خلال إصدار معايير تؤطر مهنة التدقيق؛ وتجسد ذلك في اثني عشر معيار التي تم إصدارها خلال سنتي 2016 و2017 ، ولدراسة هذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تمّ تخصيصه لإيضاح الجانب النظري لعملية المراجعة والهيئات و المعايير التي تؤطرها والمبحث الثاني خصّص لعرض دراسات تناولت جزء من الموضوع أو موضوع مشابه له .

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة والهيئات و المعايير التي توّطرها .

زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها و قيامها كمنشآت أساسية لا يمكن الاستغناء عنه، وترتكز المراجعة على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

المطلب الأول:عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة عملية منظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

أشتق مصطلح المراجعة Audit من الكلمة اللاتينية Audir والذي يعني الاستماع، حيث كانت الحسابات تتلى على المراجع¹.

عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبة بعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة"².

وعرفت كذلك على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديًا منظمًا، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة الزمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة"³.

وعرفت أيضا " المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"⁴.

وعليه يمكن القول أن المراجعة هي "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

¹ أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص3.

²الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، " المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية الدار الجامعية، مصر، 2002، ص2.

³خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، الاردن، 1980، ص10.

⁴نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، ط1، الدار الجامعية، ليبيا، 2011، ص158.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته الشركة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وتتمثل هذه الأهداف في ما يلي¹:

أولاً: قبل عام 1900 .

اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: من 1905 – 1940.

تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية؛

ثالثاً: من 1940 – 1960.

تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛

رابعاً: من 1960 وحتى الآن.

تعددت أهداف المراجعة منها:

1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛

2- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛

3- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛

4- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

5- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية المراجعة على العميل أو الشركة محل المراجعة.

ثانياً: أهمية المراجعة.

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في الشركة وخارجها والتي تسعى لتعرف على عدالة المركز المالي للشركة وهذه الأطراف هي²:

1- إدارة الشركة.

تعتبر المراجعة مهماً لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المراجع حافزاً للقيام بهذه المهام؛

¹ أحمد حلمي جمعة، الدخول الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، لدار صفاء الاردن، 2000، ص8،9.

² الطائفة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن 2006، ص19.

2- الشركات المالية و التجارية والصناعية.

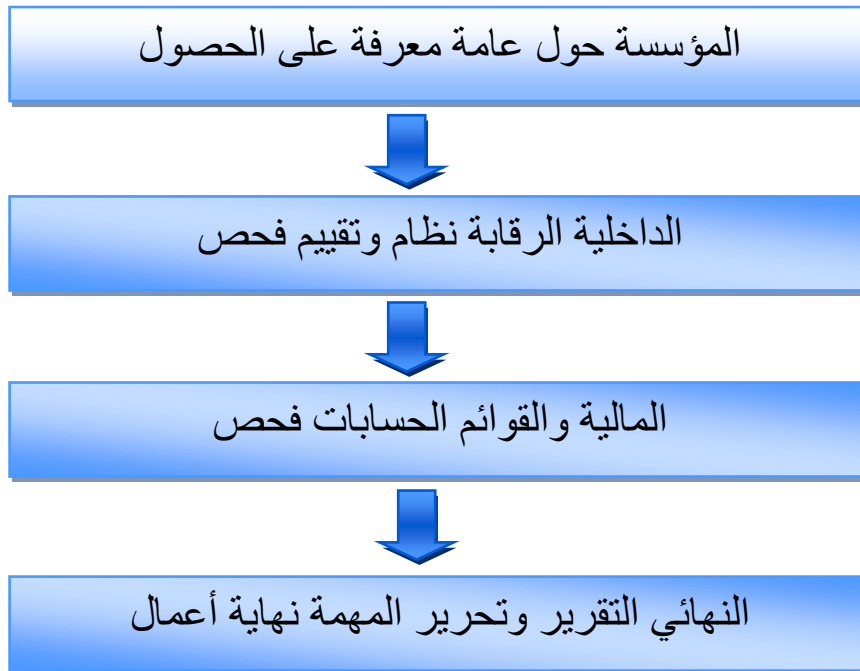
تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك الشركات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، حيث توجه الأموال إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل؛

3- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة.

فهي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه¹.

الفرع الثالث: منهجية المراجعة

أن المراجع بإتباعه المنهجية المدروسة لمراجعة الحسابات والمتمثلة في الأربع مراحل المبينة في الشكل الموالي وببذله العناية المهنية اللازمة سيصل حتما إلى تحقيق الهدف من المهمة، كما يسمح ذلك برفع مستوى جودة المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الأطراف المختلفة في تقريره؛ ويمكن تلخيص الأربع مراحل لمنهجية مراجعة الحسابات في الشكل التالي:
الشكل رقم (1-1): مراحل مراجعة الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة

¹ خالد امين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص2.

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة¹

إن لهذه المرحلة أهمية كبيرة بالنسبة للمراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات المؤسسة للمرة الأولى، وتتضمن هذه المرحلة خطوتين رئيسيتين يتبعهما المراجع تتمثلان في تشخيص المهمة ثم التعرف الشامل على المؤسسة.

1-1- تشخيص مهمة المراجعة

إن المراجع عند اقتراح عليه مهمة مراجعة الحسابات من طرف مؤسسة معينة، فإنه يكون ملزماً بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات على هذه المؤسسة، كما يجب عليه تقييم:

- الأخطار المرتبطة بالمؤسسة (استمرارية الاستغلال...)
- الإمكانيات المتاحة لإتمام المهمة؛
- الصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ مهمته.

1-2- التعرف الشامل على المؤسسة²

إن الهدف الأساسي من التعرف على المؤسسة هو:

- تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات المؤسسة والتي قد يكون لها تأثيراً كبيراً على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛
- تحديد المجالات والأنظمة المعبرة في المهمة؛
- تكوين الملف الدائم للمهمة؛
- إعداد برنامج المهمة.

ويقوم المراجع خلال هذه المرحلة بالبحث عن معلومات تخص المجالات التالية:

أ - قطاع نشاط المؤسسة ؛

ب - البنية العامة للمؤسسة؛

ج - تدفقات المعلومات المالية.

كل هذه المعلومات التي يجمعها المراجع في هذه المرحلة يجب أن ترتب في الملف الدائم الذي يفتحه المراجع للمؤسسة.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية³

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها،

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013، ص86.

² عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سابق ذكره، ص87.

³ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سبق ذكره، ص88.

ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة.

2-1 طرق وصف وتقييم نظام الرقابة الداخلية

لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على بعض الطرق والوسائل نذكر منها:
أ-المذكورة الوصفية:

هي عبارة عن مذكرة يقوم بإعدادها المراجع، وتحتوي على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للمسؤوليات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية في المؤسسة.

ب-استبيانات الرقابة الداخلية:

تتطلب إستبيانات الرقابة الداخلية إعداد مجموعة من الأسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقي الإجابات عليها، ثم يقوم المراجع بتحليلها، حيث أن الإجابات ب " نعم " تدل على نقاط القوة، بينما الإجابات ب " لا " تدل على نقاط الضعف.

ج- خرائط التدقيق

هي تقنية لوصف الإجراءات وانتقال الوثائق والمعلومات بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية باستعمال رموز مماثلة لتلك المستعملة في الإعلام الآلي وتساعد هذه الطريقة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية.

د- المقابلة الشخصية (المحاورة)

وهي عبارة عن لقاء ينظمه المراجع مع أحد عمال المؤسسة موضوع المراجعة دون إخطار مسبق لهذا الأخير من خلال طرح مجموعة من الأسئلة المفتوحة عليه، والهدف من المحاورة التي يجريها المراجع مع الفرد أو الأفراد التابعين للوظيفة محل المراجعة أو القائمين على إدارة الأنشطة والعمليات الخاضعة للمراجعة هو جمع المعلومات التي تسمح له بالتعرف على كيفية إدارة الوظيفة أو كيفية سير العمليات.

2-2 مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية¹

لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات انطلاقا من وصف النظام وانتهاء بالتقرير حول الرقابة الداخلية.

أ- وصف النظام

قبل الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه لا بد على المراجع أن يفهم طريقة عمل هذا النظام، وذلك عن طريق:

-دراسة الإجراءات المكتوبة للمؤسسة؛

-ومحاورة الأشخاص المعنيين.

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سابق ذكره، ص90.

ب- التحقق من وجود النظام (اختبارات الوجود)

في هذه المرحلة وخاصة إذا كانت مهمة المراجعة هي الأولى، فإنه على المراجع أن يتأكد من أن ما تم وصفه يتطابق مع الواقع، أما في السنوات اللاحقة فإن المراجع يتأكد من عدم تغير النظام فقط، وإذا تغير هذا الأخير، فإن المراجع يقوم بتحديث وتعديل الخرائط التي أنشأها في السنة الأولى.

كما يتأكد المراجع من صحة إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموصوفة وأنه لم يتم تغييرها، وتسمى باختبارات الوجود، حيث أنه لضمان مطابقة الوصف للإجراءات الموضوعية يختار المراجع عملية أو عدة عمليات ممثلة للنظام ويتابعها من بدايتها إلى نهايتها مع أخذ نسخ من كل الوثائق التي تجسد وجود هذا النظام.

ج- التقييم الأولي للرقابة الداخلية

يستعمل المراجع في عملية التقييم هذه استبيانات الرقابة الداخلية، حيث يجب أن تهيكّل على النحو التالي:

- تقسيم هذه الاستبيانات إلى مجموعات تتناسب مع التدفقات الأساسية للمعلومات أو مع الأنظمة الموجودة في المؤسسة (مشتريات، مبيعات.....)
- تحديد أهداف الرقابة بالنسبة لكل مجموعة:
- هذه الأهداف يجب أن تتبع بأسئلة تسمح بالحكم على مدى تحققها.
- الاعتماد على أسئلة مغلقة، أي أن الأسئلة تصاغ بحيث الإجابة عنها تكون ب: نعم أو لا، حيث الإجابة ب "نعم"
- تدل على نقاط قوة، والإجابة ب "لا" تدل على نقاط ضعف.
- بعد الإجابة على الأسئلة، يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة بالنظام.

د- التحقق من عمل النظام (اختبارات الاستمرارية)

بعد الانتهاء من ملأ الاستبيانات، يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية والتي سيعتمد عليها في تقليص نطاق رقابته، لكن قبل اتخاذ قراره في الاعتماد على نقاط القوة هذه لابد عليه من التأكد أن نظام الرقابة يعمل بشكل صحيح في الواقع، كما يقوم المراجع باختبار الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.

هـ- تقييم تأثير نقاط الضعف

من خلال المراحل السابقة يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف المرتبطة بالنظام ونقاط الضعف الخاصة بتطبيق النظام، وفي هذه المرحلة هناك حالتين:

أولاً: نقاط الضعف لها تأثير هام على الحسابات السنوية.

في هذه الحالة ينقلها المراجع في ورقة تقييم النظام، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة مفتاح كونها تحدد الأعمال الضرورية لتقييم التأثيرات الفعلية لنقاط الضعف على الحسابات السنوية.

ثانيا: نقاط الضعف ليس لها تأثير هام على الحسابات السنوية

في هذه الحالة يجب تبليغ نقاط الضعف إلى مسؤولي المؤسسة حتى يقومون بتحسين النظام على الرغم من أنه ليس لها تأثيرا على الحسابات السنوية، وهذا النوع من نقاط الضعف يسجله في أوراق العمل . كما أن أوراق تقييم النظام وأوراق العمل يجب أن تحرر بطريقة منظّمة وواضحة لأنها تستعمل في تحرير برنامج مراقبة الحسابات وتحضير التقرير حول الرقابة الداخلية إذا كان ضروريا . وفي نهاية هذه المرحلة، يستطيع المراجع تقرير مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

و-تحرير تقرير حول نظام الرقابة الداخلية

إن الهدف من هذه المرحلة الأخيرة من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إعطاء نتائج تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويكون ذلك عن طريق:

- إجراء نقاش جماعي مع مسؤولي المؤسسة لتجميع نقاط الضعف الخاصة بالنظام وطرحها أمام المسؤولين؛
- تأكيد هذا النقاش كتابيا في تقرير نهائي يسمى ب " تقرير حول نظام الرقابة الداخلية"، ويسمح هذا التقرير للمؤسسة بالقيام بالأعمال التصحيحية التي تؤدي إلى تحسين إجراءات الرقابة الداخلية والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الوثوق في الحسابات.

3- فحص الحسابات والقوائم المالية¹:

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

3-1-فحص الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، ونشير إلى الرقابات التي يجريها المراجع تعتمد على المرحلتين السابقتين.

أ- الأدوات المستعملة (المعتمدة)

من أجل الحصول على عناصر الإثبات الضرورية لإبداء رأيه، يعتمد المراجع على عدة تقنيات نلخصها فيما يلي:

- ✓ التفتيش المادي أو الملاحظة، وتسمح بالتحقق من وجود الأصول الملموسة؛
- ✓ المصادقات، وتسمح بالحصول من الغير الذين لهم علاقات تجارية أو مالية مع المؤسسة على معلومات حول رصيد حساباتهم أو العمليات التي تمت معهم؛
- ✓ الفحص المستندي للوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير الرقابة الحسائية؛
- ✓ التحليلات، التقديرات، المقاربات بين المعلومات المحصل عليها والمستندات التي تم فحصها؛
- ✓ الفحص التحليلي.

¹ عمر شرقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سبق ذكره، ص95.

ب- محتوى برنامج المراجعة

يقوم المراجع بتنظيم برنامج المراجعة في أوراق عمل خاصة تحتوي على ما يلي:

- قائمة الرقابات التي سيقوم بها، ويجب أن تكون مفصلة لكي يستطيع المساعدون تنفيذها؛
- نطاق العينة المعتمدة؛
- تاريخ إجراء الرقابات؛
- أن تكون مرتبة ومرقمة بشكل يسمح بالرجوع إليها بسهولة؛
- المشاكل التي يواجهها أثناء تنفيذ عمليات الرقابة.

3-2- فحص القوائم المالية كوحدة واحدة

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمراجع لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المراجع ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الافتتاح بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها.

إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى:

- أن الحسابات السنوية؛
- أن كل المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير باستعمالها.

4- أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي¹

قبل إصدار تقريره النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها.

4-1- أعمال نهاية المهمة

بعد الانتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية، فإنه على المراجع أن يقوم بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد، ونلخصها في ثلاث نقاط رئيسية وهي:

- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- استقصاء نهاية المهمة؛
- وتحرير التقرير النهائي للمهمة.

أ- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

إن الجزء الأخير من مهمة المراجع يمتد إلى الفترة التي تلي إقفال الحسابات، وهي تمتد إلى غاية الإصدار الفعلي لتقريره، وأثناء هذه الفترة قد تحدث أحداثا لها تأثير مهم على الوضعية المالية أو على النتيجة المقدمة في الحسابات السنوية.

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سبق ذكره، ص103.

وحسب طبيعة هذه الأحداث، فإنه يمكن:

- تعديل (تسوية) الحسابات؛
 - إظهار هذه الأحداث في مذكرات؛
 - إرفاقها بالحسابات السنوية.
- وأثناء بحثه عن هذه الأحداث، يتبع المراجع الإجراءات التالية:
- فحص الحسابات الداخلية للتسيير بالنسبة للفترة اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات؛
 - التحقق من القاعدة المعتمدة في تحضير الحسابات الداخلية للتسيير؛
 - قراءة تقارير الإدارة ومحاضر جمعيات المساهمين ومجلس الإدارة فيما يخص الفترة اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
 - يمكن للمراجع الاستعانة باستقصاء حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ب- استقصاء نهاية المهمة

لكي يتأكد المراجع من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي في حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة، ويرفق هذا الاستقصاء بمذكرة التجميع.

ج- مذكرة التجميع

- هذه المذكرة تسمح للمراجع بتلخيص الأحداث المهمة والمعبرة في المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى ما يلي:
- وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتج جديد، مصنع جديد، ...)؛
 - المشاكل التي واجهت المراجع أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة؛
 - قائمة بالنقاط العالقة والتي يجب أن تسوى قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها، مصادقات منتظرة، ...)؛
 - خلاصة عامة.

4-2- تحرير التقرير النهائي للمراجعة

وبما أن التقرير النهائي الذي يصدره المراجع في المرحلة الأخيرة من المهمة يتضمن خلاصة ما توصل إليه من عمله طيلة المهمة، فإن من الكتاب من يرى أن تحرير هذا التقرير في شكله النهائي له أهمية كبيرة، لأن العناية التي تعطى للشكل تضمن للتقرير فعالية قصوى.

ولقد تطور شكل ومحتوى التقرير النهائي للمراجع نتيجة لتطور مهنة المراجعة ومحاوله الهيئات المهنية في معظم الدول لإيجاد نموذج موحد يلقي القبول العام من قبل المراجعين. ويشمل تقرير المراجع ثلاث فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، النطاق وفترة الرأي، وعلى العموم فإن تقرير المراجع حسب المعيار الجزائري رقم 700 يجب أن يتضمن:

- العنوان؛

- الجهة الموجه إليها التقرير؛

- **فقرة المقدمة:** تبين أنواع القوائم المالية التي قام بمراجعتها والفترات التي تغطيها والشركة محل المراجعة، كما تشمل تذكيرا بمسؤوليات المراجع ومسؤوليات إدارة الشركة؛

-فقرة النطاق: تبين هذه الفقرة طبيعة ونطاق عملية المراجعة، حيث يوضح المراجع أنه قام بالمهمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات المحلية المطبقة، كما تبين هذه الفقرة بعض المعلومات عن طبيعة العمل المنجز من طرف المراجع؛

-فقرة الرأي: تبين هذه الفقرة رأي المراجع في القوائم المالية؛

-تاريخ التقرير، عنوان المراجع وتوقيعه.

ويمكن القول في الأخير أن المراجع بإتباعه المنهجية المدروسة لمراجعة الحسابات والمتمثلة في الأربع مراحل المبينة في الشكل أعلاه وببذله العناية المهنية اللازمة سيصل حتما إلى تحقيق الهدف من المهمة، كما يسمح ذلك برفع مستوى جودة المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الأطراف المختلفة في تقريره.

المطلب الثاني: الواقع المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر

أبدت الجزائر كباقي دول العالم اهتمامها بمهنة المراجعة وذلك بعد الاستقلال، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها .

الفرع الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر.

لقد مرت مهنة المراجعة الحسابات بالجزائر بمرحلتين أساسيتين وتتمثل في ما يلي:

أولا: مرحلة قبل الاستقلال

تميزت بيئة التدقيق خلال الاستعمار بتطبيق القانون الفرنسي أي أن التدقيق حيث كان تطبيق التدقيق في الجزائر بما يتماشى ومصالح المستعمر.

ثانيا: مرحلة غداة الاستقلال.

خلف الاستعمار مشاكل على مستوى التسيير و التنظيم والتأطير والكفاءات وظلت مهنة المحاسبة والمراجعة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات أيفيان والقانون الأساسي، ولقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدة مراحل¹:

1- مرحلة من 1969 إلى 1979 :

صدر أمر رقم 69-107 المؤرخ في 11-12-1969 المتعلق بقانون المالية لسنة حيث تضمنت المادة 38 الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها².

صدر مرسوم 70-173 المؤرخ في 16-11-1973 والذي يحدد مهام وواجبات المراقب واعتبر مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة مراقبو و مفتشو المالية³.

¹ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص5.

² الأمر رقم 69-107 مؤرخ في 22-شوال 1389 الموافق لـ 31-12-1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية، العدد 110، الجزائر، بتاريخ 1969م، ص1439.

³ مرسوم 70-173 المؤرخ في 16-11-1973، والذي يحدد مهام وواجبات المراقب واعتبر مراجع الحسابات كمراقب، الجريدة الرسمية، الجزائر، ص1856.

2- مرحلة من 1980 إلى 1988 :

مع إعادة الهيكلة للمؤسسات العمومية وارتفاع عددها تولد ضعف تحكم محاسبي اجبر المشرع إلى إصدار آليات رقابية للحد من اختلالات وصدور قانون رقم 80-05 المؤرخ في 30-10-1980 و المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة حيث نصت المادة رقم 05 من هذا القانون على إن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أن يتم مراقبة صحته أو قانونيتها ومصداقيتها¹.

3-مرحلة من 1988 إلى 2010

كان تطور المراجعة في الجزائر يسير ببطء فيظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية سنة 1988 حيث تم منح المؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها²، أما في سنة 1991 فقد أعطي إطارا واضحا عن مهنة المراجعة جمع كل التنظيمات في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي سنة 1996 تم شرح كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية³، وتم تحديد كفاءات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق بممارسة المهنة في سنة 1988، وفي سنة 1999 تمت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2001⁴.

4-مرحلة ما بعد 2010

في هذه المرحلة وفي سنة تم صدور القانون 10-01 يهدف إلى تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وتم حلال مصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة وإسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 20 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعايير تدقيق جزائرية، تضمنت أربع معايير، م.ج.ت (210) "الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، م.ج.ت (505) "التأكيدات الخارجية"، م.ج.ت (560) "أحداث إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"، م.ج.ت (580) "التصريحات الكتابية"⁵، وتم إصدار ثاني مجموعة في 04 أكتوبر 2016 تضمنت أربع معايير أخرى، م.ج.ت (300) "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، م.ج.ت (500) "العناصر المقنعة"، م.ج.ت (510) "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية"-، م.ج.ت (700) "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"⁶، وتم مؤخرا في 15 مارس 2017 إصدار المجموعة الثالثة التي تضمنت أيضا أربع معايير، م.ج.ت (520) "الإجراءات التحليلية"،

¹ قانون رقم 80-05 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1400 الموافق ل 41-03-1980 م الصادر في 10-10-1980، المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10، الجزائر، ص 8.

² القانون 01/88 المؤرخ في 01/12/1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02 لسنة 1988، ص 30.

³ المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996، الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 56 لسنة 1996، ص 18.

⁴ بن صديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص 83.

⁵ مقرررقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق.

⁶ مقرررقم 150، المؤرخ في 11 اوت 2016، المتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق.

م.ج.ت (570) "استمرارية الاستغلال"، م.ج.ت (610) "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، م.ج.ت (620) "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"¹.

الفرع الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر

نقصد بها الهيئات التي نشأت بموجب صدور القانون 10-01، وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

❖ المجلس الوطني للمحاسبة.

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفة جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومنهجي مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما أنه يمكن أن يستشير لجان المجلس المنتخبة والهيئات والشركات أو أشخاص الذين يهمهم لأشغاله.²

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من مجموعة من الممثلين يمكن سردهم في الفقرة التالية: "ممثل الوزير المكلف بالمالية؛ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛ ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛ ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛ رئيس المفتشية العامة للمالية؛ المدير العام للضرائب؛ المدير المكلف بالتنسيق المحاسبي لدى وزارة المالية؛ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛ ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية".

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبي والمالي.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة³.

أعطى المشرع الجزائر للمجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المهام متعلقة بمجالات مختلف من هذه المجالات الاعتماد، التقييس محاسبي، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبة بصفة عامة وهي على النحو التالي:

¹ مقرر رقم 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية لتدقيق.

² عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مرجع سبق ذكره، ص 156، 155.

³ المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 02، ص 7.

1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:

يمارس هذا المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية¹:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي :

يمارس هذا المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية²:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية :

يمارس هذا المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية³:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛

¹المادة 10، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سبق ذكره، ص5.

²المادة 11، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره، ص5.

³المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق ذكره، ص6.

- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ثالثا: لجان المجلس الوطني للمحاسبة.

وقد أنشأ هذا المجلس لجان متساوية الأعضاء وهي كالاتي:

- ✓ لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد؛
- ✓ لجنة التكوين؛
- ✓ لجنة الانضباط والتحكيم؛
- ✓ لجنة مراقبة النوعية.

❖ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أنشئت هذه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب قانون 10-01 كما جاء في المادة 14 منه، حيث أن هذه الغرفة الوطنية تتمتع بالشخصية الوطنية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لمثل عنه لدى هذا المجلس.

أولا: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

حسب ما ورد في المادة 15 من القانون 10-01 تعتبر الغرفة الوطنية جهاز مهنيًا يكلف في إطار القانون بعدة مهام وهي كما يلي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالي وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

ثانيا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات الشركة بواسطة القانون 10-01، ويحدد مقره بمدينة الجزائر. وقد حدد المرسوم التنفيذي 11-26 تشكيلة المجلس وقواعد سيره وصلاحياته.

ثالثا: تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يتشكل المجلس الوطني من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹، ويتم تعيين أعضاء التسعة المنتخبين كما يلي²:

- يتم انتخاب أعضائه عن طريق الاقتراع السري؛

- الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميننا عاما وأميننا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

رابعا: صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وبمقتضى المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-26 تتمثل الصلاحيات هذا المجلس في ما يلي³:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة مشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 03، ص8.

² المادة 11، من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مرجع سبق ذكره، ص9.

³ المادة 04، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سبق ذكره، ص8.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

باعتبار أن التدقيق جزء لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، فإن الجزائر تسعى إلى تطويره من خلال إصدارها الأخير لي اثني عشرة معيار، تلائم البيئة الاقتصادية نوجزها كالتالي:

الفرع الأول:المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 04 فيفري 2016، وهي كالتالي:

المعيار رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق¹:

يعالج هذا المعيار الجزائري لتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء؛ مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة؛ حول مهمة التدقيق، يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الجزئية أو الكلية وكذا المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة، لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكيفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

❖ أهداف المراجع:

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

- ضمان أن الشروط المسبقة لتدقيق مجتمعة؛
- بعد التأكد من وجود تفاهم مشتركة بين المدقق والإدارة؛
- عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة؛ على أحكام مهمة التدقيق؛
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة؛
- يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية²:

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

❖ أهداف المراجع:

هدف المدقق الذي يلجا إلى إجراءات التأكيدات الخارجية هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة و مصداقية.

المعيار رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة³:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.

¹ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص5.

² مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص14.

³ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سابق ذكره، ص20.

❖ أهداف المدقق:

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

المعيار رقم 580 التصريجات الكتابية¹:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصيل المدقق على التصريجات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

❖ أهداف المراجع:

- ◀ الحصول على التصريجات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع؛
- ◀ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريجات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى؛
- ◀ الرد بشكل ملائم على التصريجات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريجات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.

الفرع الثاني: مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016

معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 11 أوت 2016، وتضمنت أربعة معايير وهي كالتالي:

المعيار رقم 500 العناصر المقنعة²:

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية؛ ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.

❖ أهداف المدقق :

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

¹ مقرر رقم 002، المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص25.

² مقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص7.

المعيار رقم 300 تخطط تدقيق الكشوف المالية¹:

يدرس المعيار التزامات ؛ المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدفقات المتكررة. تعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

❖ أهداف المراجع:

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

- إستراتيجية التدقيق؛
- برنامج العمل؛
- التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل؛

المعيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية)²:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة، مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأتمها:

- لم تكن موضوع تدقيق؛
- تم تدقيقها من طرف المدقق السابق .

❖ أهداف المدقق :

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

- قد تم عند إعادة افتتاح نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح.

المعيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية³:

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا لمعايير الجزائية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي الغير معدل هو ذلك الذي يعبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة؛ قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

¹مقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائية، مرجع سابق ذكره، ص24.

² مقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائية، مرجع سبق ذكره، ص36.

³مقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11 اوت 2016، يحدد معايير التدقيق الجزائية، مرجع سابق ذكره، ص49.

❖ أهداف المدقق :

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

الفرع الثالث: مقرر رقم 23 الصادر في 15 مارس 2017

معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية في 15 مارس 2017، وتضمن أربعة معايير وهي كالتالي:

المعيار رقم 520 الاجراءات التحليلية¹:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات تحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة؛
تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.

❖ أهداف المدقق:

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية؛
- يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في الجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

المعيار رقم 570 استمرارية الاستغلال²:

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

❖ أهداف المدقق :

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

¹ مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص6.
² مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سابق ذكره، ص10.

المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين¹:

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

❖ أهداف المدقق:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

المعيار رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق²:

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

❖ أهداف المدقق:

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

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.

بغرض معالجة إشكالية الدراسة المطروحة لا بد أن نتعرض لبعض الدراسات التي كان لها السبق في تناول الموضوع أو مواضيع مشابهة وذلك من أجل وضع أساس علمي للدراسة الحالية وعلى اعتبار أن وجود دراسات سبق لها تناول جزاء من الموضوع المراد دراسته يثبت قابلية الموضوع للدراسة

المطلب الأول: الدراسات العربية والأجنبية .

نتناول في هذا المطلب الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت مواضيع في سياق موضوع الدراسة أو تناولت جزء من موضوع الدراسة .

الفرع الأول: الدراسات العربية.

نتناول أهم الدراسات الجزائرية والعربية التي تصب في أطار موضوع الدراسة

(1)- عمر علي كامل الدوري، "معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية " .³

تتمحور إشكالية الدراسة حول إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية وهل تتناسب مع ما يوجد في بيئة التدقيق العراقية وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى انسجام معايير المراجعة مع متطلبات البيئة العراقية دون تعديل أو تكييف وتعديل تلك

¹ مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سابق ذكره، ص17.

² مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص23.

³ عمر علي كامل الدوري، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه، 2003.

المعايير بما ينسجم مع متطلبات البيئة العراقية ، أو رفض معايير المراجعة الدولية وإعداد وتطبيق معايير مراجعة محلية مستمدة من البيئة بكل معطياتها وخصائصها .

• نتائج الدراسة:

من أهم نتائج الدراسة التي خلص لها الباحث النقاط التالية :

إن تبني معايير المراجعة الدولية وتطبيقها في دول العالم دون الأخذ بعين الاعتبار تباينات بيئات هذه الدول ودون محاولة تكييف هذه المعايير بما ينسجم و يتلاءم مع متطلبات هذه البيئات يعد بمثابة تسوق للرأي بمعنى استيراد أفكار وتطبيقات مراجعة أجنبية بكل معطياتها بغض النظر عن مدى فلاتمتها لواقع حال البيئة المحلية للدولة المعنية فيما له صلة بالمراجعة .

(2)-دراسة حسام بن عبد المحسن العنقري، "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" .¹

تدور إشكالية الدراسة حول مدى التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير المراجعة المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى إحداث تغييرات داخلية على هذه المكاتب، و تهدف هذه الدراسة إلى تحديد التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة في المملكة السعودية نتيجة التزامها بعدد من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وللإجابة على إشكالية الدراسة انتهج الباحث المنهج الوصفي في الجانب النظري و اعتمد على الملاحظة و المقابلة في الجانب التطبيقي .

• نتائج الدراسة :

من أهم النتائج التي توصل إليها البحث، أنّ التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير المراجعة المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أدى إلى حدوث تغيير ،فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية و جدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداده وتطوير معايير محلية للمراجعة .

(3)- دراسة صديقي مسعود،"نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"² .

كانت إشكالية الدراسة حول إرساء إطار مرجعي للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية كفيل بضبط الممارسة الميدانية للمراجعين والإجابة عن الاحتياجات المعبر عنها من قبل الأطراف المختلفة، حيث اهتم الباحث بالتوحيد الوطني لممارسات المراجعة الذي يحقق التوافق الدولي للمهنة و الأسباب الجوهرية التي جعلت من التوافق في بداياته ضرورة ومحاولات الاتحاد الدولي للمحاسبين لتوحيد المراجعة دوليا والذي أعقب محاولات التوافق، حيث قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول،

¹ حسام بن عبد المحسن العنقري، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ،مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة عدد22؛ (2004).

² -صديقي مسعود،نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر (2004)

فطرق للتأصيل العلمي للمراجعة في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني التوصيل الفعال في ظل مخاطر المراجعة، أما الفصل الثالث فعالج فيه الضبط الإجرائي لفجوة التوقعات بينما كان الفصل الرابع لغرض التجارب الدولية للمراجعة المالية، وفي الفصل الخامس اعتمد توزيع وتحليل نتائج استبيان؛ وتهدف الدراسة لتأسيس إطار نظري كفيّل بترقية المراجعة في الجزائر ولتلبية احتياجاته .

• نتائج الدراسة:

من أهم نتائج الدراسة المتوصل لها النقاط التالية :

- من أهم ما توصل إليه الباحث هو افتقاد واقع المراجعة في الجزائر لمعايير مؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة للمؤسسة ؛

- ومن نتائج أيضا التي خلصت لها الدراسة إن المنظمات الدولية للمراجعة تدعو إلى ضرورة موافقة وانسجام المراجعة؛ الوطنية للتوجيهات وقيود العمل دوليا بغية السماح بإجراء مقاربات بين نتائج وطنية ودولية في ظل شركات متعددة الجنسيات .

4- عمورة جمال، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة".¹

تدور إشكالية الدراسة حول مدى استعداد الجزائر لفتح المجال لممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي والاستشارة المحاسبية والمالية والمصادقة على القوائم المالية أمام مكتب الخبرة الدولية في الوقت الراهن مع الإبقاء على العمل وفق القواعد والمعايير المحلية من خلال معرفة واقع تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وهل من الضروري تكييف مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية وهل مهنة المراجعة في الجزائر مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق، وتهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وما مدى توافرها مع المعايير الدولية للتدقيق .

• نتائج الدراسة :

من أهم النتائج المتوصل لها أن الباحث وجد أن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى لترقية مهنة التدقيق للمستوى المطلوب من الثقة والمصادقية والإفصاح إلا أنها لم تنزل للواقع وبقيت نصوص .

5- محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر".²

تتمحور إشكالية الدراسة حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الثقة والضمان لمستخدمي القوائم المالية ومدى إمكانية انتهاجها في الجزائر، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي، ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق، وأخيرا الاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وانفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى ، ولمعالجة الموضوع اعتمد الباحث المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية وفي الجزء النظري وإحصائي بالنسبة للجانب التطبيقي .

¹ -عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ورقة بحثية، جامعة سعد دحلب البليلة كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص5.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 03، (2011).

• نتائج الدراسة :

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث :

- التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطور الحاصل دوليا .
- في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين ؛
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية ما يسمح بتوفير الوقت والجهد وتقريب وجهات النظر بين الدول ؛
- لا بد أن يتوفر التوافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية للمدققين بما يتناسب و التطورات الاقتصادية الدولية.

6-دراسة شريفي عمر،التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية).¹

تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية ،حيث e دف الدراسة إلى التعرف على التنظيم السائد المهنة المراجعة وتكوين محافظ الحسابات بجانبه الأكاديمي والمهني في ثلاثة بلدان هي الجزائر وتونس والمغرب ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان وذلك لتبيان العناصر الايجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمغرب باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص للاستفادة من تجاربهم للارتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمراجعين والمحافظة على العناصر الايجابية للتنظيم الحالي .

•نتائج الدراسة :من أهم نتائج هذه الدراسة :

- نجاح مهنة المراجعة يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين لها ووجود إطار عام للممارسة المهنية ووجود معايير مهنية يسترشد بها المهنيون ؛
- يعاني ممارس مهنة التدقيق قصورا في المعرفة مقارنة بما هو موجود في تونس والمغرب ؛
- المهنة تفي الجزائر تمارس من طرف فئتين من المهنيين من محافظي حسابات وخبراء حيث يعتبر هذا من أوجه القصور في المغرب وتونس المهنة موكلة لفئة واحدة هم الخبراء المحاسبين ؛
- سما ح المشرع الجزائري لحملة عديد الشهادات الجامعية والشهادات المهنية بممارسة مهنة محافظ حسابات دون أي تكوين متخصص أو امتحان نهائي يحدث توافق بين حملة الشهادات المختلفة ؛
- يتوفر في تونس والمغرب تكوين متخصص للحصول على شهادة خبير محاسبي مدته ثلاث سنوات (تكوين نظري وتربص ميداني) على عكس الجزائر التي تقتصر فيها الأمر على تربص ميداني مدته سنتين.

¹ شريفي عمر،التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)،أطروحة دكتوراه،جامعة سطيف1كلية العلوم الاقتصادية عباس حميدي ،2013.

7- دراسة لقيطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)¹

تتمحور إشكالية الدراسة حول ما مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني في الجزائر، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية، ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر .

• نتائج الدراسة:

من أهم النتائج التي توصل لها الباحث في هذه الدراسة النتائج التالية :

- انه يتطلب تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة، وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ووضع قواعد السلوك المهني وتحديث قانون تنظيم مهنة المحاسبة؛ والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر؛
- لا تتوافق معايير المراجعة المطبقة في الجزائر مع الواقع المهني في الفحص والمراجعة وذلك لعدم تحديثها وتطويرها .

8- دراسة رشيدة خالدي، 2016 بعنوان: " دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر " ² .

تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في تضييق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات لثانوية، واستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات.

• نتائج الدراسة:

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث

- الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم و تمهين مراجعي الحسابات؛
- أهمية أحد عشرة معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر وغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات؛

¹ لقيطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حسينة بن بوعلوي، 2014-2015.

² رشيدة خالدي ، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط ، 2016.

- كما أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات
- ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

الفرع الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية .

نتناول في هذا الفرع بعض الدراسات الأجنبية السابقة التي تصب في إطار موضوع الدراسة .

(1)-دراسة (Russey Robert) بعنوان: "تطوير معايير المراجعة الدولية"¹.

"The development of International standard on auditing

وقد تمحورت إشكالية الدراسة في مدى الاستفادة من استخدام المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة في تنظيم وضبط الأنواع المختلفة من العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث داخل الأسواق المالية، كذلك بيان الدور الفاعل للإصدارات المختلفة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيم أداء من يمارسها، إضافة للمسئولية الرئيسية والجوهرية بالنسبة ل (IFAC) والمتمثلة في كيفية نشر وتعزيز إجراءات التطبيق العملي المناسب والملائم لمعايير المراجعة الدولية في مختلف البيئات المهنية لهدف تحسين مستوى الجودة للممارسات المهنية وخلق نوع من التطابق فيما بين هذه الممارسات؛ كما هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة إيجابا في زيادة مستوى الاعتماد والتصديق بعملية التطبيق لما تضمنته معايير المراجعة الدولية.

• نتائج الدراسة :

من أهم النتائج هو التعرف على أهم الأساليب والبرامج التي من شأنها تأكيد عملية التصديق بفائدة المعايير والتعرف على الدور الجوهري لتطوير معايير المراجعة الدولية وأهمية الالتزام بقواعد محددة لمقابلة أي متطلبات المهنة أو الجمهور وخلق نوع من الاستقرار داخل الأسواق المالية.

2-دراسة Gin chong بعنوان: " auditing framework in the peoples republic of china and the

" international auditing Guidelines "

وقد تمحورت إشكالية الدراسة في أن التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الحالية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين.

• نتائج الدراسة:

من أهم نتائج الدراسة إيضاح أهم الأسباب والدوافع لإنشاء معايير مراجعة في الصين وتمثل هذه الدوافع بالآتي :
-التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات؛

¹ (Russey Robert) ، The development of International standard on auditing،articl.1999،

² Gin chong, (2000), auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons, managerial Finance vol.26 , No.5, PP. 12-20

-التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة؛
-إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ؛
تقديم مجموعة من المعايير المهنية التي تلحق القبول العام وتشتمل على القوانين والإجراءات الكفيلة بتنظيم الأداء المهني للمراجعين وتنظيم العمل داخل السوق.

3-دراسة chan.and Kenny ،إطار عمل مراجعة الحسابات في جمهورية الصين الشعبية و إرشادات معايير

Auditing frame work In The المقارنات peoples Republic of china And The international auditing guidelines :some compaision¹

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول إصدار مجموعة من إرشادات المراجعة يبلغ عددها 38 إرشادا أو معيارا من قبل المكتب العام للمراجعة لجمهورية الصين الشعبية سنة 1997، وترتبط هذه الإرشادات بالمراجعات الحكومية والشركات الصناعية، وكان الهدف من الفكرة هو أحداث التوافق لمختلف عمليات وإجراءات المراجعة في كل مكان من الجمهورية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل التطلع إلى الانسجام والتوافق مع الممارسات الدولية فيما يتعلق بذلك حيث أشارت تفسيرات المكتب العام أن أهمية إصدار تلك الإرشادات أداة يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وزيادة وكفاءة المراجع.

•نتائج الدراسة :

استنتج الباحث من هذه الدراسة بأنه قد تم تبني هذه الإرشادات من قبل المكتب العام ومكاتب المراجعة المختلفة والمتخصصة، وأنه قد تم دمج هذه الإرشادات ضمن الممارسات المتبعة داخل المكاتب باعتبارها أحد الأسس المعتمد عليها في تنفيذ وإتمام مهام عملية المراجعة فهي تؤدي بمراجع الحسابات بإصدار قرارات منتظمة وتعطي حرية للمراجع لتصرف بما لا يلزمه قانونيا حرية في حدود هذه الإرشادات، تبني هذه الإرشادات من مؤسسات ذات صلة أو صيغة دولية الإرشادات المحلية مع بعض التحفظ باعتبار الإرشادات الدولية المرجع الأول وهو ما يعتبر أمر ايجابي لتزايد نسبة التطبيق .

المطلب الثاني:مناقشة الدراسات و أوجه الشبه والاختلاف.

سنحاول من خلال هذا المطلب مناقشة الدراسات العربية والأجنبية والتطرق إلى أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية .

الفرع الأول:مناقشة الدراسات .

نستعرض من خلال هذا الفرع أهم ما جاءت به الدراسات السابقة .

تناولت دراسة صديقي مسعود (2004) محاولة إرساء إطار مرجعي للمراجعة على ضوء تجارب دولية ووجد إن الجزائر تفتقد لمعايير مؤطرة لعملية التدقيق ودعي لضرورة انسجام المراجعة مع المعايير الدولية،في حين تناولت دراسة شريقي عمر (2013) أن

¹ chan.and Kenny ،Auditing frame work In The peoples Republic of china And The international auditing guidelines :some compaision .2004.

هناك قصور في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر مقارنة بما هو موجود في فرنسا والمغرب، ودراس لقيطي الأخضر(2014)- (2015) إمكانية تطبيق معايير مراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر واستنتج انه لا بد من تحديد وتطوير قانون مهنة المحاسبة والمراجعة لتطبيق معايير التدقيق الدولية ؛ ودراس عمر علي كامل الدوري (2003) مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية ومدى تناسبها مع البيئة العراقية واستنتج انه من الضروري تكيف المعايير الدولية مع البيئة العراقية لكي لا تعتبر تسوق مراجعة أجنبية، في حين تناولت دراسة حسام عبد المحسن العنفري (2004) التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية ولاحظ عدم الاقتناع بها والدعوة لتطويرها لتواكب معايير التدقيق الدولية، دراس عمورة جمال ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة حيث درس مدى التوافق مع المعايير الدولية ولاحظ انه هناك كم هائل من قوانين لترقية مهنة التدقيق، ودراسة محمد أمين مازون(2011) تناولت مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر وخلصت الدراسة إلا أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطور الدولي وأوصى إلى تكيف المعايير الدولية لتدقيق مع الواقع الجزائري، اما دراسة رشيدة خالدي (2016) تناولت دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، وخلصت الدراسة إلى أن هناك وجود فعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكيف واقع الممارسة المهنية وتعليم و تمهين مراجعي الحسابات، اما دراسة روساي (1999) استنتج خلالها أن تطوير المراجعة ينتج عن معرفة طرق وسبل تطويرها، وجاءت دراسة Ginchong (2000) حول تبيان معايير المراجعة في الصين بتحليل مقارن بينها وبين المعايير الدولية فاستنتج انه من الضروري تحقيق تماثل وتوافق بين المعايير أو الإرشادات الصينية ومعايير المحاسبة الدولية، ودراسة Kenny and chan (2004) تمثلت في إصدار إرشادات من مكتب المراجعة في الصين لأحداث توافق مع المعايير الدولية واستنتج أنها أعطت قرارات منتظمة واستعملت من طرف مؤسسات ذات صلة وتعامل دولي؛

في حين تناول في الدراسة الحالية معايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقها في الواقع المهني من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر.

الفرع الثاني: أوجه الشبه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة .

سنحاول التطرق إلى أوجه الشبه و أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة العربية و الأجنبية منها ودراستنا الحالية المتضمنة معايير التدقيق الجزائرية.

❖ أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

لقد تشاركت الدراسة الحالية و دراسة صديقي مسعود في ضرورة اعتماد مرجعية دولية لخلق معايير وطنية وهذا ما تجسد من خلال معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت سنتي 2016 و 2017، لقد تشاركت الدراسة الحالية و دراسة روساي ودراسة (chan.and Kenny) ودراسة (chong Gin) في كون لا بد أن تتوافق معايير المحلية مع المعايير الدولية، في حين تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة عمر علي كامل الدوري حول إمكانية تطبيق معايير تدقيق دولية في البيئة المهنية (العراق والجزائر) وتشابهت مع دراسة حسام عبد المحسن العنفري (2004) دراسة رشيدة خالدي (2016) حول مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الوطنية (السعودية والجزائر)، وتشابهت دراسة عمورة جمال و دراسة محمد أمين و دراسة شريقي عمر (2013) و دراسة

لقيطي الأخضر(2014-2015) مع دراستنا الحالية في استنتاجنا لوجود قوانين ومراسيم كثيرة لتنظيم المهنة في الجزائر تتوافق مع معايير التدقيق الدولية ومنها اثني عشر 12 معيار الذي صدر عن وزارة المالية سنتي 2016 و 2017.

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية :

- 1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة؛
- 2- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري؛
- 3- تم الاستفادة منها في اختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة؛
- 4- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

1- من حيث المكان والزمان :

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية (ولاية ورقلة، الوادي ؛ بسكرة ، باتنة) في سنة 2018 ، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية والأجنبية من سنة 1999 إلى 2016.

2- من حيث عدد العينة :

تناولت الدراسة الحالية 86 عينة من مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، اما الدراسات السابقة منها من يزيد عن العينة الحالية ومنها من يقل عنها.

3- من حيث المتغيرات :

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مدى تطبيق مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية NAA؛ أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية، فجوة التوقعات.معايير التدقيق الدولية.

4 - من حيث الموضوع:

فالدراسات السابقة تناولت معايير المراجعة الدولية أما الموضوع الحالي فتناول معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت حديثا سنتي 2016 و2017.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في الإطار النظري للدراسة في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة حول المراجعة والهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر و كذلك المعايير التي تؤطرها.

كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى بعض الدراسات السابقة حول الموضوع التي تصب في نفس المجال مع دراستنا، والتي تتناول أهم الجوانب المتمثلة في إشكالية الدراسة وفرضياتها، أهدافها، وأهم النتائج المتوصل إليها مقارنة مع الدراسات السابقة وذكر أهم ما تميزت به دراستنا عن الدراسات السابقة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي:

- ✓ تمر عملية المراجعة بأربعة مراحل أساسية (الحصول على معرفة حول المؤسسة؛ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ فحص الحسابات والقوائم المالية، وتحرير التقرير النهائي)؛
- ✓ وجود هيئات مهنية مشرفة على عملية المراجعة أنشأت بصدور القانون 10-01؛ وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ اصدر الجزائر اثني عشر معيار تدقيق NAA خاصة بما سنتي 2016 و 2017.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لأراء عينة من
محافظي الحسابات وخبراء محاسبة

تمهيد الفصل:

لكون المراجعة هي عملية تطبيقية أكثر منها نظرية وبغرض تدعيم الدراسة النظرية و إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع؛ قمنا بإعداد استمارة استبيان لرؤى المختصين في المراجعة في الجزائر؛ والتي تم تقسيمها إلى محورين أساسيين تلم بجميع جوانب الدراسة التي قمنا بها ؛

وباعتبار أن معايير المراجعة هي عبارة عن إرشادات عملية؛ فإن الفئة المعنية بهذه التغييرات هي فئة المهنيين (المراجعين)؛ الأمر الذي استوجب اعتماد منهج المسح عن طريق استمارة الاستبيان، وتحتوي هذه الاستمارات على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة كما تم تدعيم الاستبيان بمقابلة لتدعيم الرأي .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

- المبحث الأول :إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.
- المبحث الثاني :عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان .

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب الميداني من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع البحث، وبالتالي بلوغ الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى منهج الدراسة وهيكل الاستبيان

الفرع الأول: منهج الدراسة

تتضمن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تعالج مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الواقع المهني بالجزائر، لذلك اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها؛ وذلك من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج الإحصائي **SPSS version 25** ووزع على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين؛ كما تم تدعيم الاستبيان من خلال مقابلة أجريت مع أفراد عينة الدراسة بغية تدعيم الآراء.

الفرع الثاني: خطوات بناء الاستبيان:

ولكي يكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل هي:

1-مرحلة التصميم الأولي:

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وذلك وبعد إطلاع الباحث على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، قام بوضع الأسئلة التي تخدم إشكالية البحث، حيث قسم الاستبيان إلى ثلاثة محاور، كل محور يجب على إشكالية جزئية معينة، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الاستبيان ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛

-صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

-تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة؛

-ترتيب الأسئلة ترتيباً منطقياً، بحيث تكون متسلسلة ومرتبطة بالأهداف المرجوة من الدراسة .

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في مجال التدقيق، بغية تحديد أبعاد الاستبيان والتأكد من سلامة صياغة أسئلته، بالإضافة إلى تفادي الأخطاء المنهجية والتقنية التي تحول دون بلوغ الأهداف المنشودة.

للإشارة عُرض الاستبيان على 4 محكمين من ذوي الاختصاص في الموضوع، واستجاب كلهم حيث قدموا مجموعة من الملاحظات واقتروا بعض التعديلات تم أخذها بعين الاعتبار.

2-مرحلة التصميم النهائي:

بعد الاطلاع على الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض أسئلة الاستبيان من حيث الحذف، الإضافة أو التعديل ليستقر الاستبيان في صورته النهائية على 19 سؤالاً.
بعد إتمام النسخة النهائية للاستبيان قام الباحث بتوزيعه على عينة مكونة من 100 مكتب تدقيق، وقد تم استرجاع 86 استبيان أي بمعدل 86 %.

الفرع الثالث:هيكل الاستبيان (أداة الدراسة):

تم إعداد الاستبيان حول مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الواقع المهني بالجزائر؛(دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب محافظي الحسابات وخبراء محاسبة) ، تتكون من جزأين هما:
الجزء الأول: يوضح المعلومات الشخصية للمستجوب؛ واحتوى هذا الجزء على ثلاث فقرات هي (الوظيفة؛ الخبرة؛ المؤهل العلمي)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.
الجزء الثاني: وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 19 سؤالاً، موزع على ثلاث محاور:
المحور الأول: يحتوي على سبعة أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الأولى مدى استيعاب المراجعين لمعايير التدقيق الجزائري.
المحور الثاني: يحتوي على سبعة أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثانية: مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
المحور الثالث: يحتوي على خمسة أسئلة، ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثالثة: مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية.

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول رقم (2-1) يوضح مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة (الرأي)	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة (الوزن)	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي spss، الجزء الثالث، ص 538 .

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وتحكيم الاستبيان:

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:

1-مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث .وبناءً عليه فالمجتمع المستهدف يشمل (محافظي الحسابات؛ وخبراء محاسبين)الذين يعملون في مجال المحاسبة والمراجعة.

2-عينة الدراسة:

استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع 100 استبيان على عينة الدراسة بحيث تم توزيع 33 استمارة في ولاية ورقلة(19ورقلة، 5 حاسي مسعود،9 تقرت) و 23 استمارة في ولاية الوادي، و25 في ولاية بسكرة، و 19 استمارة في ولاية باتنة بحيث شملت كل من(خبراء محاسبة ومحافظي حسابات)، كما أننا اعتمدنا في عملية التوزيع طريقة التسليم والاستلام المباشر كما كان لبعض الزملاء المساعدة في المناطق التي لم نستطع الوصول إليها،و أُسْتَرَجِعَ منها 86 أي بنسبة 86%. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2-2) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية%	التكرارات	البيان
100%	100	الاستثمارات الموزعة
09%	9	الاستثمارات غير المسترجعة
05%	5	الاستثمارات الملغاة
86%	86	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبة.

يبين الجدول رقم (2-2) العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة والبالغ عددها 100 استمارة منها 86 تم استرجاعها، و9 استثمارات غير مسترجعة، وبعد تفحصنا للاستثمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 5 استثمارات من مجموع الاستبيانات الموزعة، وذلك نظرا لعدم الجدية في الإجابة، وبالتالي تم إلغاؤها، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستثمارات الصالحة للتحليل 86 استمارة أي ما يعادل نسبة 86%.

الفرع الثاني: التحكيم

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 4 محكمين متخصصين في التدقيق وغيره، وأسماء المحكمين المذكورة في (الملحق رقم2) ، وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية (الملحق رقم1)

المطلب الثالث: البرامج و المقاييس الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات:

الفرع الأول: البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات

- تم استخدام برنامج الجداول الالكترونية (Excel) في تفرغ البيانات.
- تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية statistical sciencec (sps) package for socia .

الفرع الثاني: المقاييس الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

واستخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية المتنوعة بغية إثراء الدراسة علميا وتوظيف البيانات المهيأة لخدمة أهداف البحث، وفيما يلي أهم المقاييس الإحصائية المستخدمة:

- ✓ ضبط المقياس عن طريق ألفا كرونباخ": لتأكد من صدق وثبات الأداة؛
- ✓ حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة من العبارات؛
- ✓ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى تقارب أو تشتت إجابات عينة الدراسة؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- ✓ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
- ✓ اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) ؛
- ✓ اختبار Kruskal-Wallis؛ كبديل عند عدم تحقق شروط اختبار (ANOVA).
- ✓ اختبار بيرسون.

- المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان لاختبار الفرضيات المقدمة، وذلك بالاعتماد على الطريقة الإحصائية المقدمة من برنامج spss25 .

المطلب الأول: دراسة وصفية لعينة الدراسة

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات (الملحق رقم 03):

❖ الفرع الأول: الوظيفة

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

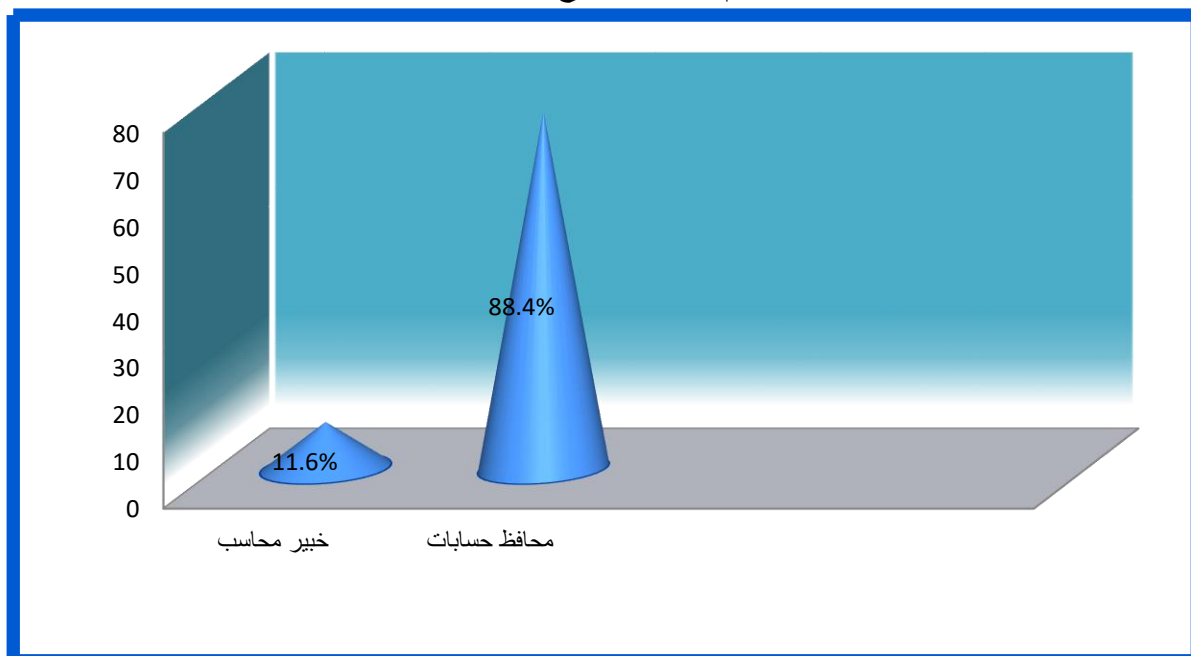
الجدول رقم(2- 3) يوضح وظيفة أفراد العينة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
خبير محاسب	10	%11.6
محافظ حسابات	76	%88.4
المجموع	86	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

-والشكل التالي يوضح الوظيفة لأفراد العينة:

الشكل رقم (2-1). يوضح الوظيفة لأفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة من محافظي الحسابات بنسبة 88.73% والنسبة الباقية خبراء محاسبين.

الفرع الثاني : الخبرة

توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

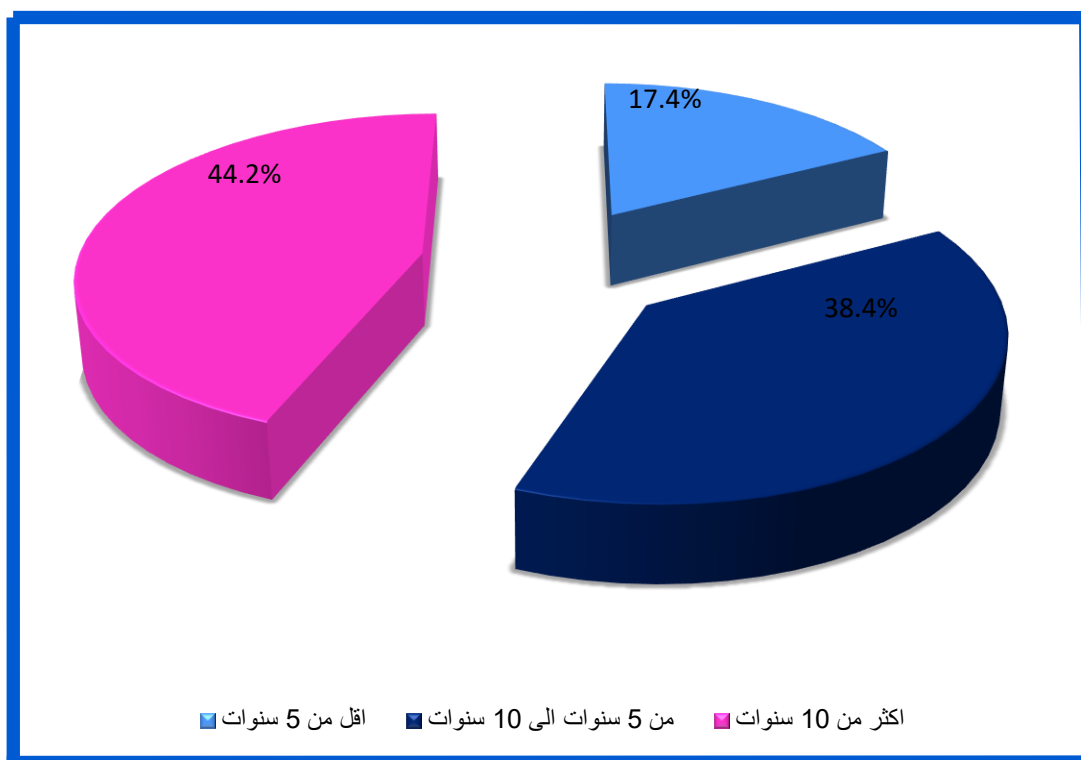
الجدول رقم(2-4) يوضح الخبرة أفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	السن
17,4%	15	اقل من 5 سنوات
38,4%	33	من 5 سنوات الى 10 سنوات
44,2%	38	اكثر من 10 سنوات
100%	86	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

-والشكل التالي يلخص نتائج الجدول السابق:

الشكل رقم (2-2). يوضح الخبرة لأفراد العينة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من خلال الجدول السابق الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة ، نلاحظ أن اقل نسبة كانت للفئة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة 17.40% ما يعادل 15 فرد من إجمالي العينة، أم بالنسبة للعينة التي تمتلك خبرة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات فأخذت نسبة 38.4% أي ما يعادل 33 فرد، أما الفئة الأخيرة التي تفوق خبرتهم 10 سنوات فأخذت نسبة 44.2% من مجتمع الدراسة وهي نسبة معتبرة تدل على أن المستجوبين لديهم الخبرة الجيدة في مجال عملهم، وهذا ما يعزز قدرتهم على التعامل مع الاستبيان بشكل موضوعي، وهذه النتائج توضح لنا أن العينة المختارة لها خبرة كافية تمكننا من الوصول للنتائج المرغوب فيها.

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

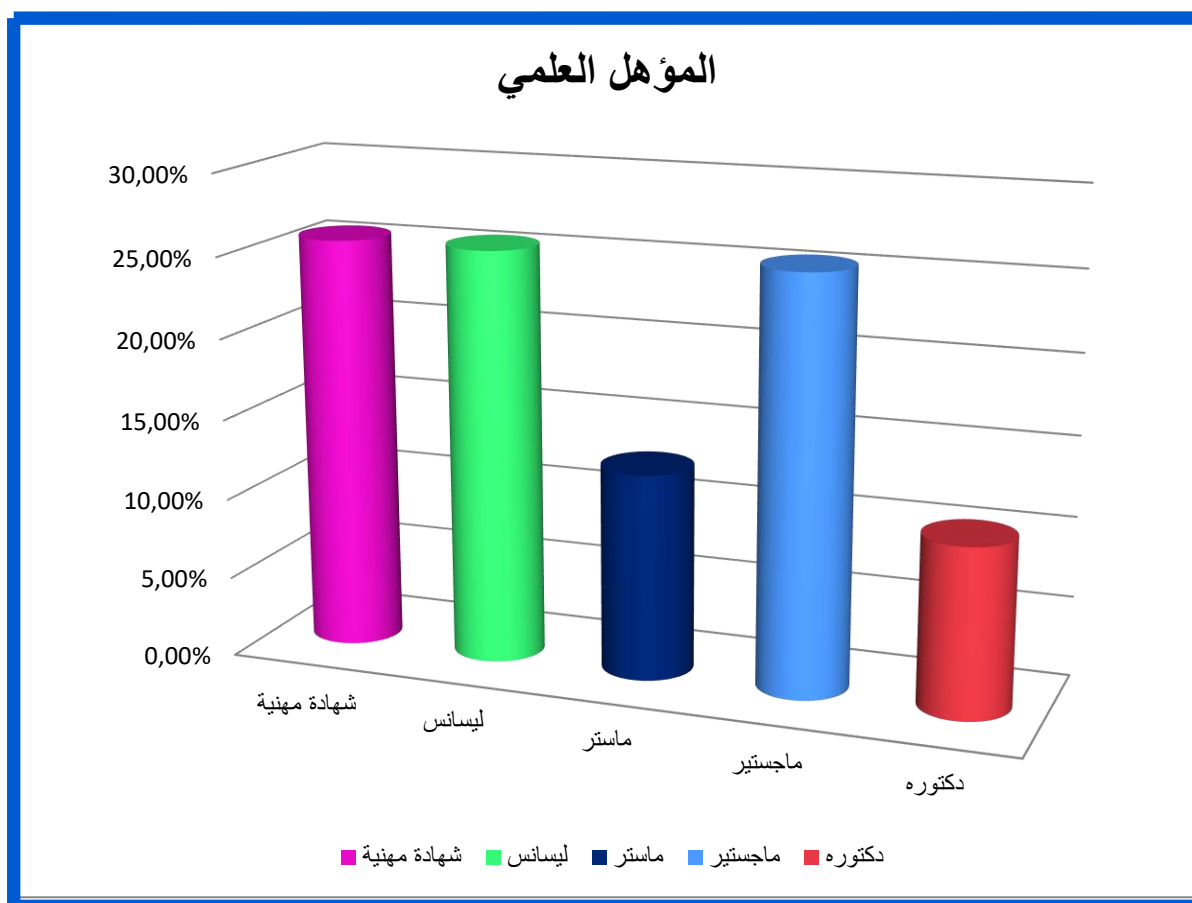
الجدول رقم (2-5) المؤهل العلمي لأفراد العينة

النسبة	العدد	المستوى التعليمي
25,6%	22	شهادة الكفاءة المهنية
25,6%	22	ليسانس
12,8%	11	ماستر
25,6%	22	ماجستير
10,5%	9	دكتوراه
100%	86	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

- والشكل التالي يلخص نتائج الجدول :

الشكل رقم (2-3) المؤهل العلمي لأفراد العينة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أصحاب الشهادات المهنية وأصحاب الشهادة ليسانس و أصحاب الشهادات الماجستير تحصلوا على نسب متساوية وهي 25.58%؛ أما حاملي شهادة الماستر فقد تحصلت على نسبة 12.97% أما النسبة الأقل فكانت لحاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 10.47%.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة وتحليل الاستبيان المتعلق بتقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية؛ وذلك من خلال المحاور الأساسية للأسئلة.

وبعد تحكيم الاستبيان وقبل اعتماده لتوزيع النهائي على مجتمع الدراسة قمنا بتوزيعه على عينة استطلاعية وذلك لقياس مدى صلاحية الأداة وثباتها لكي يتم اعتمادها كنسخة نهائية ويتم توزيعها على مجتمع الدراسة لضمان إعطاء النتائج مصداقية لكي يمكن اعتمادها في دراستنا.

الفرع الأول: العينة الاستطلاعية

وتتكون العينة الاستطلاعية من 14 استبيان تم توزيعها على العديد من مكاتب محافظي الحسابات وذلك بعد تحكيمه من طرف الأساتذة وذلك بغية معرفة مدى صلاحية الأداة وثباتها وذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ حيث يأخذ المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا

-الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة(ملحق رقم 04-05-06):

الجدول رقم (2- 6):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق لمحاور الدراسة

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات α كرونباخ	معامل الصدق*
المحور الأول	مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية.	05	0.797	0.892
المحور الثاني	مدى استيعاب مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.	07	0.802	0.895
المحور الثالث	مدى إلتزام مراجعي الحسابات في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق.	07	0.817	0.903
المجموع		19	0.810	0.90

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

*معامل الصدق= الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل α كرونباخ يساوي إلى 0.810 ومعامل الصدق يساوي إلى 0.90 وهذا يعني أن معامل التباين قوي ومنه الأداة تتمتع بثبات وصدق عالي.

ويفسر هذا أنه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة، وهو ما يعبر على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليه، وبالتالي يمكن اعتمادها كوسيلة نهائية وتوزيعها على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: العينة النهائية

بعد التحقق من صدق وثبات الأداة من خلال معامل ألفا كرونباخ تم توزيعه على أفراد مجتمع الدراسة وتحصلنا على النتائج التالية:

❖ عرض وتحليل وتفسير نتائج المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة.

سنحاول أن نقوم بدراسة التحليل الإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

- حساب المتوسط الحسابي المرجح

$$\text{الخطوة} = \frac{1 - 3}{3} = 0.66$$

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي spss، الجزء الثالث، ص 538.

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (من 1 إلى 1.66)، (من 1.67 إلى 2.33)، (من 2.34 إلى 3).

- المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارث الثلاثي

بالنسبة لمقياس ليكارث الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (2-7) يوضح المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارث الثلاثي

درجات المقياس	المجال
غير موافق	[1 - 1.66]
محايد	[1.67 - 2.33]
موافق	[2.34 - 3]

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي spss، الجزء الثالث، ص 538.

أولاً:النتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الأول

❖ اختبار الفرضية الأولى: مدى توافق معايير التدقيق الجزائية مع البيئة الاقتصادية

- تحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح بالنسبة للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (2-8) يوضح الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي المرجح بالنسبة للمحور الأول

الأهمية النسبية (مكافئ المقياس)	مجال المتوسط الحسابي
منخفض	[1 - 1.66]
متوسط	[1.67 - 2.33]
عالي	[2.34 - 3]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين- ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان ،

2006، ص 114.

❖ عرض نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية

الجدول رقم (2-9) نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية

(الملحق رقم 07).

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيانات			
			غير موافق	محايد	موافق	
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	
موافق	0.256	2.93	0	6	80	1-يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني.
			0	7	93	
موافق	0.694	2.58	10	16	60	2-معايير التدقيق الجزائرية NAA هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
			11.6	18.6	69.8	
موافق	0.659	2.58	8	20	58	3-هناك ضرورة لتكثيف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية.
			9.3	23.3	67.4	
موافق	0.490	2.83	4	7	75	4-اصدرا معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسن من البيئة المحلية للتدقيق.
			4.7	8.1	87.2	
غير موافق	0.506	1.29	63	21	2	5-تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الجزائرية NAA.
			73.3	24.4	2.3	
عالي	0.52	2.44	مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

❖ تحليل وتفسير فقرات الخور الأول:

انطلاقا من نتائج الجدول السابق يمكن تحليل وتفسير كل عبارة على حده:

- الفقرة الأولى: يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني

لقد تحصلت العبارة على نسبة 93 % موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.93 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري بـ 0.256 وهذا دلالة على تقارب الآراء بين المستجوبين، فالجزائر تسعى لتطوير اقتصادها وبالتالي أعطت للمراجعة اهتماما في الآونة الأخيرة وذلك بإصدار اثني عشر معيار للتدقيق.

- الفقرة الثانية: معايير التدقيق الجزائرية NAA هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر. لقد تحصلت هذه العبارة على نسبة 69.8% موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.58 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، ومنه نلاحظ إجماع أفراد عينة الدراسة على أن معايير التدقيق الجزائرية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر .
- الفقرة الثالثة: هناك ضرورة لتكييف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية. لقد تحصلت هذه العبارة على نسبة 67.4% موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.58 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، فقد كان الاتجاه العام للإجابات نحو الموافقة على ضرورة تكييف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية .
- الفقرة الرابعة: اصدر معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسن من البيئة المحلية للتدقيق بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.83 و الذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق بنسبة 87.2%؛ فقد كان الاتجاه العام للإجابات نحو الموافقة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق سوف تحسن من البيئة المحلية للتدقيق وذلك ما تم تأكيده من خلال المقابلة فقد وفق وأيد العديد من المهنيين إصدار هته المعايير .
- الفقرة الخامسة: تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات الشخصية وفقا لمتطلبات معايير المراجعة الجزائرية لقد اجمع أفراد عينة الدراسة بعدم الموافقة على هذه العبارة بنسبة 73.3% بـ متوسط حسابي قدره 1.29 والذي يدخل ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بغير موافق، فمن خلال المقابلة أكدوا على عدم وجود معاهد متخصصة تقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية من اجل الإلمام بما هو جديد في الممارسة.

نتيجة المحور الأول:

ومن خلال المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة الذي اخذ قيمة 2.44 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق؛ وانحراف معياري بلغ 0.52 وهذا دليل على اتفاق وتقارب آراء العينة على فقرات محور مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية ومنه تم إثبات الفرضية الأولى أي انه يوجد توافق لمعايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية.

❖ أولا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثاني

- اختبار الفرضية الثانية: مدى استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية

- تحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح كما يلي :

الجدول رقم (2-10) يوضح الاهمية النسبية لمجالات المتوسط الحسابي المرجح للمحور الثاني

الأهمية النسبية (مكافئ المقياس)	مجال الوسط الحسابي
ضيق	[1 - 1.66]
متوسط	[1.67 - 2.33]
واسع	[2.34 - 3]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين- ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان،

2006، ص 114.

❖ عرض نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى استيعاب مراجع الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

الجدول رقم.(2-11): نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى استيعاب مراجع الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق

الجزائرية (الملحق رقم 8) .

الرقم	العبــــــــــــــــارات	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه			
								التكرار	التكرار	التكرار
								النسبة %	النسبة %	النسبة %
01	تُتابع تطور معايير التدقيق الجزائرية.	77	1	8	2.80	0.59	موافق			
		89.5	1.2	9.3						
02	مهنة المراجعة حاليا تتم وفقا للمعايير المحلية.	70	13	3	2.78	0.49	موافق			
		81.4	15.1	3.5						
03	معايير التدقيق الجزائرية معدة بشكل علمي مهني متطور.	14	56	16	1.98	0.59	محايد			
		16.3	65.1	18.6						
04	معايير التدقيق الجزائرية ساهمت في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق الفترة المستوفاة.	20	52	14	2.07	0.62	محايد			
		23.3	60.5	16.3						
05	لا يُلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان من اجل تأسيس رأيه .	20	15	51	2.36	0.83	موافق			
		59.3	17.4	23.3						
06	يقوم المدقق بإعادة صياغة رسالة المهمة عند وجود أسباب لذلك	56	20	10	2.53	0.69	موافق			
		65.1	23.3	11.6						
07	عند إعداد رسالة مشتركة يتم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة	41	41	4	2.43	0.58	موافق			
		47.7	47.7	4.7						
	مدى استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية									
					2.42	0.319	واسع			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

❖ تحليل وتفسير فقرات الخور الثاني

انطلاقا من نتائج الجدول السابق يمكن تحليل وتفسير كل فقرة على حده:

الفقرة الأولى: تتابع تطور معايير التدقيق الجزائرية.

لقد تحصلت عبارة تتابع تطور معايير التدقيق الجزائرية على نسبة 89.5 % موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.80 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.591، وهذا دلالة على أن أفراد عينة الدراسة تتابع تطور معايير التدقيق الجزائرية.

الفقرة الثانية: مهنة المراجعة حاليا تتم وفقا للمعايير المحلية.

كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة بـ 89.5% بمتوسط حسابي قدره 2.78 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.495، وهذا دلالة على أن أفراد عينة الدراسة على دراية واسعة أن مهنة المراجعة حاليا تتم وفقا للمعايير المحلية.

الفقرة الثالثة: معايير التدقيق الجزائرية معدة بشكل علمي مهني متطور.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 1.98 و الذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بمحايد بنسبة 65.1%؛ فمن خلال المقابلة التي قمنا بها وضح العديد من الخبراء ومحافظي الحسابات اتجاههم نحو المحايد وذلك بأن الجزائر لم تقم بإعداد المعايير بل تبنتها فهي معايير دولية.

الفقرة الرابعة: معايير التدقيق الجزائرية ساهمت في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق الفترة المستوفاة.

لقد تحصلت عبارة معايير التدقيق الجزائرية ساهمت في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق الفترة المستوفاة على نسبة 60.5% محايد بـ متوسط حسابي قدره 2.07 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بمحايد، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.629، فقد كانت أراء العينة باتجاه المحايد لأنهم يرون أن المعايير لم تساهم بشكل كبير أو ملحوظ في تطوير المهنة وهذا يعود لحدائثة إصدارها فقد صدرت في سنتي 2016 و 2017 فلم تأخذ الوقت الكافي لترتقي بالمهنة.

الفقرة الخامسة: لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان من اجل تأسيس رأيه

كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة بـ 59.3% ومتوسط حسابي قدره 2.36 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.839، وهذا ما جاء به معيار التدقيق الجزائري 500 العناصر المقنعة بحيث لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان إذ بإمكانه على العموم الاستنتاج على أساس السير (العينات).

الفقرة السادسة:يقوم المدقق بإعادة صياغة رسالة المهمة عند وجود أسباب لذلك

كان الاتجاه العام لهذه العبارة نحو الموافق بمتوسط حسابي 2.53 الذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارث الثلاثي؛ وانحرف معياري 0.698، ويتم تعديل رسالة المهمة عند وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق؛ وهذا يدل على اطلاع أفراد عينة الدراسة على نص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق .

الفقرة السابعة:عند إعداد رسالة مشتركة يتم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة

تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي 2.43 الذي يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارث الثلاثي، والتي تشير إلى الموافق بنسبة 47.7%، وانحرف معياري بـ 0.585، عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه، وهذا ما جاء في الفقرة رقم 21 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، ومنه يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة على دراية واطلاع بالمعايير المحلية .

نتيجة المحور الثاني:

فمن خلال المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة التي أخذت قيمة 2.42 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارث الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق. وانحرف معياري بلغ 0.31 وهذا يدل على اتفاق وتقارب آراء العينة على فقرات محور مدى استيعاب مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية وهذا يدل على استيعاب واسع لأفراد عينة الدراسة للمعايير التدقيق الجزائرية ومنه تم إثبات الفرضية الثانية أي انه يوجد استيعاب لمراجعي الحسابات في الجزائر للمعايير التدقيق الجزائرية، وهذا ما تم تأكيده من خلال المقابلة التي تمت مع أفراد مجتمع الدراسة.

ثالثا:النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحور الثالث

❖ اختبار الفرضية الثالثة:مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

- تحديد مكافئ المقياس لمجالات المتوسط الحسابي المرجح بالنسبة للمحور الثالث كما يلي:

الجدول رقم (2-12) يوضح الأهمية النسبية لمجالات المتوسط الحسابي المرجح للمحور الثالث

الأهمية النسبية (مكافئ المقياس)	مجال المتوسط الحسابي
منخفض	[1 - 1.66]
متوسط	[1.67 - 2.33]
عالي	[2.34 - 3]

المصدر :محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين- ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان ،

2006، ص 114.

❖ عرض نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية

الجدول رقم (2-13) نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية (الملحق رقم 9).

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات			
			موافق	محايد	غير موافق	
			التكرار النسبة %	التكرار النسبة %	التكرار النسبة %	
موافق	0.25	2.93	80	6	0	1- يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.
			93%	7	0	
غير موافق	0.50	2.71	2	21	63	2- لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.
موافق			73.3	24.4	2.3	
موافق	0.73	2.47	52	22	12	3- على المدقق أن يستفسر عن أسباب التأخر عن المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة .
			60.5	25.6	14	
موافق	0.74	2.45	52	21	13	4- على المراجع تحري الأسباب عند عدم سماح الإدارة له بإرسال طلب التأكيد(الخارجي)
			60.5	24.4	15.1	
موافق	0.65	2.58	58	20	8	5- يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق معايير التدقيق المطبقة.
			67.4	23.3	9.3	
موافق	0.49	2.83	75	7	4	6- كتابة تقرير المراجع يكون وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
			87.2	8.1	4.7	
موافق	0.69	2.58	60	16	10	7- على المدقق التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق.
			69.8	18.6	11.6	
عالي	0.57	2.65	مدى التزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

❖ تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث

انطلاقا من نتائج الجدول السابق يمكن تحليل وتفسير كل فقرة على حده:

- الفقرة الأولى: عند المراجعة يتم التأكد من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية. لقد تحصلت العبارة على نسبة 93 % موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.93 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري بـ 0.256 وهذا دلالة على تقارب الآراء بين المستجوبين، وهذا تطبيقا لما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية بحيث إذا استخلص المدقق انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل وهذا ما جاء به المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

- الفقرة الثانية: لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها. وافق أغلبية أفراد عينة الدراسة على انه لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها وذلك بموافقة ما نسبته 73.3% بـ متوسط حسابي قدره 2.71 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري بـ 0.203 وهذا دلالة على تقارب الآراء بين المستجوبين، وهذا تطبيقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 الأحداث ألاحقة بحيث ينص على عدم إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

- الفقرة الثالثة: على المدقق أن يستفسر عن أسباب التأخر عن المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة. بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.45 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق بنسبة 60.5 %، وهذا يدل على اتفاق عينة الدراسة على الاستفسار عن أسباب التأخر عن المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة وذلك إذا قدر أن هذا التأخر يمكن أن يكون ناتج عن أحداث أو ظروف يمكن أن تفسر أو تؤثر على تقرير المدقق، وهذا ما حدده المشرع الجزائري في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال.

- الفقرة الرابعة: على المراجع تحري الأسباب عند عدم سماح الإدارة له بإرسال طلب التأكيد (الخارجي). كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.47 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق بنسبة 60.5 %، ومنه اذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصدقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك؛ وهذا ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية وهذا ما أكدته المقابلة مع مجتمع الدراسة.

- الفقرة الخامسة: يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق معايير التدقيق المطبقة.

لقد تحصلت عبارة يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق معايير التدقيق المطبقة على نسبة 67.4% موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.58 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.659، فقد تضمنت معايير التدقيق الجزائرية الأحكام الأساسية لرسالة المهمة وهدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق المطبقة؛ وهذا دلالة على أن أفراد مجتمع الدراسة ملتزمون بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

- الفقرة السادسة: كتابة تقرير المراجع يكون وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 2.83 و الذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق بنسبة 87.2%؛ فالمرجع الجزائري عند شرحه لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن الرأي حول الكشوف المالية انه يجب أن تتم وفق المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا دلالة على أن أفراد عينة الدراسة ملتزمون بمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

- الفقرة السابعة: على المدقق التواصل مع المدقق السابق، في حالة تغيير المدقق.

لقد تحصلت هذه العبارة على نسبة 69.8% موافقة بـ متوسط حسابي قدره 2.58 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري 0.694، لأنه يجب على المدقق التواصل مع المدقق السابق في حالة تغييره وذلك لتحري الأسباب وذلك طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية، وهذا ما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط وتدقيق الكشوف المالية.

نتيجة المحور الثالث:

ومن خلال المتوسط الحسابي العام لعينة الدراسة الذي اخذ قيمة 2.65 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي التي تعبر عن الإجابة بموافق؛ وانحراف معياري بلغ 0.57 وهذا دليل على اتفاق وتقارب أراء العينة في فقرات محور مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية وهذا يدل على الالتزام العالي للمراجعين بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛ ومنه تم إثبات الفرضية الثانية، وهذا ما أكدته المقابلة التي تمت مع أفراد مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: دراسة الالتزام حسب المتغيرات الشخصية (الملحق رقم 10)

أولاً: دراسة الفروق حسب متغير الخبرة .

لدراسة الفروق نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروق فيما يخص التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة، ؛ ومنه الفرضيات كالتالي:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة.

❖ شروط استخدام تحليل التباين الأحادي

1- البيانات كمية؛

2- العشوائية؛

3- التجانس؛

4- الإعتدالية (التوزيع الطبيعي).

الشرطين الأول والثاني محققين، فالبيانات كمية والتوزيع كان عشوائي لمجتمع الدراسة، أما للتحقق من شرط التجانس و الاعتدالية نستخدم اختبار Levene و Shapiro-Wilk على التوالي.

❖ التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)

الجدول رقم (2-14): يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
0.008	2	83	0.992

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم إختبار التجانس ليفيني 0.008 بدرجة حرية الأولى 2 ودرجة حرية الثانية 83 عند مستوى معنوية Sig= 0.992 وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)

الجدول رقم(2-15):يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Shapiro-Wilk	الخبرة	الالتزام
0.026	15	0.862	اقل من 5 سنوات	
0.004	33	0.895	من 5 سنوات الى 10	
0.002	38	0.894	اكثر من 10 سنوات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk لعينة اقل من 5 سنوات 0.862 بدرجة حرية 15 عند مستوى معنوي Sig=0.026 وهي اصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه اختل شرط من شروط اختبار Wilk-Shapiro ومنه شرط الاعتدالية غير محقق.
فعند اختلال شرط من شروط اختبار تحليل التباين الأحادي فالاختبار يعطي نتائج غير موثوق فيها ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي، وهذا يستوجب استخدام اختبار آخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ اختبار Kruskal-Wallis

- جدول رتب الالتزام لعينات الخبرة

من خلال حساب متوسط الرتب للالتزام حسب متغير الخبرة قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب هذا المتغير .

الجدول رقم(2-16):يوضح متوسط رتب الالتزام حسب الخبرة

متوسط الرتب	الخبرة	الالتزام
22.60	اقل من 5 سنوات	
48.33	من 5 سنوات الى 10	
47.55	اكثر من 10 سنوات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن متوسط رتب الالتزام للعينة الأولى والتي هي اقل من 5 سنوات كان 22.60 بينما متوسط رتب للعينة التي خبرتها تتراوح من 5 سنوات إلى 10 سنوات كانت 48.33 أما بنسبة للفئة الأخيرة التي خبرتها تفوق 10 سنوات فكان متوسط رتب الالتزام لديها يساوي 47.55 .

و منه ونستخلص من الجدول انه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب الخبرة ولتأكد نستخدم اختبار Kruskal-Wallis

- قيم اختبار Kruskal -Wallis

الجدول رقم(2-17):يوضح نتائج اختبار Kruskal -Wallis

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Kruskal- Wallis
0.001	2	13.090

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

- من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 13.090 بدرجة حرية 2 عند مستوى معنوية Sig=0.001 وهي اصغر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة.

التفسير:

فمن خلال جدول متوسط رتب الالتزام حسب الخبرة استخلصنا أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة وهذا ما أكده اختبار Kruskal- Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان الالتزام أكبر حسب الخبرة في الفئة الثانية والثالثة وهذا راجع لتمركز الكبير لحاملي شهادات الماجستير والدكتوراه (ملحق رقم 03) في الفئتين وهذا ما عزز التزام هته الفئتين أكثر من الفئة الأولى.

ثانيا:دراسة الفروق حسب متغير المؤهل العلمي

لدراسة الفروق نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروق فيما يخص التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

ومنه الفرضيات كالأتي:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية المؤهل العلمي.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية المؤهل العلمي.

لتطبيق الاختبار يجب توفر الشروط التي تم ذكرها سابقا، فشرط الكمية والعشوائية محققين ومنه يتم التأكد من شرطي التجانس والاعتدالية؛

❖ التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)

الجدول رقم(2-18): يوضح نتائج اختبار Levene

Sig	درجة الحرية 2	درجة الحرية 1	قيم اختبار Levene
0.304	81	4	1.231

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم الاختبار التجانس ليفيني 1.231 بدرجة حرية الأولى 4 ودرجة حرية الثانية 81 عند مستوى معنوية Sig=0.304 وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro-Wilk)

الجدول رقم(2-19): يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Shapiro-Wilk	المؤهل العلمي	الالتزام
0.020	22	0.891	شهادة الكفاءة المهنية	
0.083	22	0.922	ليسانس	
0.238	11	0.909	ماستر	
0.064	22	0.916	ماجستير	
0.005	9	0.750	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk للعينة التي تحمل شهادة الكفاءة المهنية تساوي 0.891 بدرجة حرية 22 عند مستوى معنوي Sig=0.020 وهي اصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه اختل شرط من شروط اختبار Shapiro- Wilk ومنه شرط الاعتدالية غير محقق، ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي؛ وهذا يستوجب استخدام اختبار آخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ اختبار Kruskal-Wallis

- جدول رتب الالتزام لعينات المؤهل العلمي

من خلال حساب متوسط الرتب للالتزام حسب متغير المؤهل العلمي قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الالتزام حسب هذا المتغير.

الجدول رقم(2-20): يوضح متوسط رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي

متوسط الرتب	المؤهل العلمي	الالتزام
38.47	شهادة الكفاءة المهنية	
39.39	ليسانس	
30.45	ماستر	
45.61	ماجستير	
55.06	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول السابق نلاحظ أن متوسط رتب الالتزام للعينة التي تحمل شهادة الكفاءة المهنية 38.47 بينما متوسط رتب للعينة التي تحمل شهادة ليسانس كانت 39.39 أما بالنسبة لفتحة الماستر فكان متوسط رتب الالتزام لديها يساوي 30.45، والماجستير فكان 45.61 أما الدكتوراه 55.06.

ومنه نستخلص من الجدول انه قد تكون هناك فروق في الالتزام حسب المؤهل العلمي ولتأكد نستخدم اختبار Kruskal-Wallis .

- قيم اختبار Kruskal- Wallis

الجدول رقم(2-21): يوضح نتائج اختبار Kruskal- Wallis

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Kruskal- Wallis
0.024	4	6.360

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

- من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 6.360 بدرجة حرية 4 عند مستوى معنوية 0.024= Sig وهيا اصغر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

التفسير:

فمن خلال جدول رتب الالتزام حسب المؤهل العلمي استخلصنا انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية وهذا ما أكده اختبار Kruskal- Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان الالتزام اكبر حسب المؤهل العلمي في الفئة الحاملة لشهادة الماجستير والدكتورة وهذا راجع لمستواهم العالمي الذي يفوق الفئات الأخرى وما دعم ذلك تتمتع الفئتين (الماجستير ،الدكتورة) بخبرة اكبر (ملحق رقم 03) مقارنة بالفئات الأخرى.

الفرع الثاني: دراسة الاستيعاب حسب المتغيرات الشخصية (الملحق رقم 11)

❖ أولا: دراسة الفروق في الاستيعاب حسب متغير الخبرة

لدراسة الفروق نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروق فيما يخص استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة، ومنه الفرضيات كالتالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة

واستخدام هذا الاختبار يجب أن يستوفي الشروط الرابعة التي سلف ذكرها؛ فشرطين الأول والثاني محققين، فالبيانات كمية والتوزيع كان عشوائي لمجتمع الدراسة، أما للتحقق من شرط التجانس و الاعتدالية نستخدم اختبار Shapiro- و Levene Wilk على التوالي.

❖ التحقق من شرط التجانس

الجدول رقم(2-22):يوضح نتائج اختبار Levene

Sig	درجة الحرية 2	درجة الحرية 1	قيم اختبار Levene
0.399	83	2	0.929

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار التجانس كان 0.929 بدرجة حرية الأولى 2 ودرجة حرية الثانية 83 عند مستوى معنوية Sig= 0.399 وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الاعتدالية

الجدول رقم(2-23):يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Shapiro-Wilk	الخبرة	الاستيعاب
0.073	15	0.893	اقل من 5 سنوات	
0.091	33	0.944	من 5 سنوات الى 10	
0.071	38	0.947	أكثر من 10 سنوات	

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk للعينة التي خبرتهم تقل عن ال 5 سنوات كانت 0.893 بدرجة حرية 15 عند مستوى معنوي Sig=0.073 و قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk للعينة التي تتراوح خبرتهم من 5 سنوات الى 10سنوات كانت 0.944 بدرجة حرية 33 عند مستوى معنوي Sig=0.091 و قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk للعينة التي تفوق خبرتهم 10 سنوات كانت 0.947 بدرجة حرية 38 عند مستوى معنوي Sig=0.091 فالعينات الثلاثة كان مستوى المعنوية لديها أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه تحققت شروط اختبار Shapiro- Wilk وبذلك تحقق شرط الاعتدالية .
ومنه نستطيع تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

❖ تطبيق اختبار ANOVA

الجدول رقم(2-24): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستيعاب حسب الخبرة.

الانحراف المعياري	متوسط الحسابي	الخبرة	الاستيعاب
1.280	15.73	اقل من 5 سنوات	
1.862	16.97	من 5 سنوات الى 10	
1.795	17.42	اكثر من 10 سنوات	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط الحسابي للاستيعاب حسب خبرة للعينة الأولى والتي هي اقل من 5 سنوات يساوي 15.73 بانحراف معياري 1.28 بينما المتوسط الحسابي للاستيعاب حسب خبرة للعينة التي تتراوح خبرتهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات فكان 16.97 بانحراف معياري 1.86 والمتوسط الحسابي للاستيعاب حسب خبرة للعينة الأخيرة والتي تفوق خبرتهم 10 سنوات فكان يساوي 17.42 بانحراف معياري 1.75.

و نستخلص من الجدول السابق انه قد تكون هناك فروق في الاستيعاب حسب الخبرة ولتأكد نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA.

❖ قيم اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

الجدول رقم(2-25): يوضح اختبار التباين الأحادي ANOVA

Sig	قيم الاختبار F
0.009	5.024

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار تحليل التباين الأحادي $F = 5.024$ عند مستوى معنوي $\text{Sig} = 0.009$ وهي اصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة.

التفسير:

من خلال جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستيعاب حسب الخبرة استخلصنا أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة وهذه الفروق كانت متفاوتة وهذا يعود لتفاوت في الخبرة فبحكم التفاوت في الخبرة يكون هناك تفاوت أو فروق في الاستيعاب والإلمام لما هو جديد في الممارسة وما دعم

أيضا هذا التفاوت المتمركز الكبير لحاملي شهادات الماجستير والدكتوراه (الملحق رقم 03) في الفئة الثانية والثالثة وهذا ما أكده اختبار التباين الأحادي ANOVA .

ثانيا: دراسة الفروق في الاستيعاب حسب المؤهل العلمي

لدراسة الفروق نستخدم تحليل التباين الأحادي ANOVA

نقوم من خلال هذا الاختبار بقبول أو رفض الفرضية التي تنص على انه توجد فروق فيما يخص استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي؛ ومنه الفرضيات كالآتي:

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

لتطبيق الاختبار يجب توفر الشروط التي تم ذكرها سابقا، فشرط الكمية والعشوائية محققين ومنه يتم التأكد من شرط التجانس والاعتدالية.

❖ التحقق من شرط التجانس (اختبار Levene)

الجدول رقم(2-26): يوضح نتائج اختبار Levene

قيم اختبار Levene	درجة الحرية 1	درجة الحرية 2	Sig
1.829	4	81	0.131

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار التجانس كان 1.829 بدرجة حرية الأولى 4 ودرجة حرية الثانية 81 عند مستوى معنوية Sig=0.131 وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه شرط التجانس محقق.

❖ التحقق من شرط الإعتدالية (اختبار Shapiro -Wilk)

الجدول رقم(2-27):يوضح نتائج اختبار Shapiro-Wilk

Sig	درجة الحرية	قيم اختبار Shapiro-Wilk	المؤهل العلمي	الاستيعاب
0.087	22	0.923	شهادة الكفاءة المهنية	
0.318	22	0.950	ليسانس	
0.031	11	0.840	ماستر	
0.129	22	0.931	ماجستير	
0.231	9	0.896	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار الاعتدالية ل Shapiro-Wilk للعينة التي تحمل شهادة ماستر تساوي 0.840 بدرجة حرية 11 عند مستوى معنوي Sig=0.031 وهي اصغر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ ومنه اختل شرط من شروط اختبار Shapiro- Wilk ومنه شرط الاعتدالية غير محقق، ولذلك لا نستطيع تطبيق تحليل التباين الأحادي، وهذا يستوجب استخدام اختبار آخر وهو اختبار Kruskal-Wallis .

❖ تطبيق اختبار Kruskal-Wallis

- جدول رتب الاستيعاب لعينات المؤهل العلمي

من خلال حساب متوسط الرتب للاستيعاب حسب متغير المؤهل العلمي قد يمكن ملاحظة ما إذا كانت فيه فروق في الاستيعاب حسب هذا المتغير.

الجدول رقم(2-28): يوضح متوسط رتب الاستيعاب حسب المؤهل العلمي

متوسط الرتب	المؤهل العلمي	الاستيعاب
37.25	شهادة الكفاءة المهنية	
38.55	ليسانس	
39.23	ماستر	
48.64	ماجستير	
55.56	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

- من الجدول السابق نلاحظ ان متوسط رتب الاستيعاب للعينة التي تحمل شهادة الكفاءة المهنية 37.25 بينما متوسط رتب للعينة التي تحمل شهادة ليسانس كانت 38.55 أما بنسبة لفئة الماستر فكان متوسط رتب الاستيعاب لديها يساوي 39.23، والماجستير فكان 48.64 أما الدكتوراه 55.56.

ومنه نستخلص من الجدول السابق انه قد تكون هناك فروق في الاستيعاب حسب المؤهل العلمي ولتأكد نستخدم اختبار Kruskal-Wallis.

❖ قيم اختبار Kruskal-Wallis

الجدول رقم(2-29): يوضح نتائج اختبار Kruskal-Wallis

Sig	درجة الحرية	Wallis- Kruskal قيم اختبار
0.037	4	4.663

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

- من الجدول نلاحظ أن قيم اختبار Kruskal- Wallis تساوي 4.663 بدرجة حرية 4 عند مستوى معنوية $0.037 = Sig$ وهيا اصغر من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المؤهل العلمي.

التفسير:

فمن خلال جدول رتب الاستيعاب حسب المؤهل العلمي استخلصنا انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب هذا المتغير وهذا ما أكده اختبار Kruskal - Wallis ومن خلال متوسط الرتب كان الاستيعاب اكبر حسب المؤهل العلمي في الفئة الحاملة لشهادة الماجستير والدكتوراه وهذا راجع لمستواهم العالمي الذي يفوق الفئات الأخرى وما دعم ذلك أيضا تمتع الفئتين (الماجستير ،الدكتوراه)بخبرة اكبر (ملحق رقم 03) مقارنة بالفئات الأخرى.

الفرع الثالث:دراسة العلاقة بين الالتزام والاستيعاب

لدراسة العلاقة بين الالتزام والاستيعاب نستخدم اختبار بيرسون (الملحق رقم 12) بحيث يوضح فيما إذا كان هناك علاقة طردية أو عكسية للالتزام مع الاستيعاب.

- معامل الارتباط بيرسون

الجدول رقم(2-30):يوضح اختبار بيرسون

Sig	معامل الارتباط بيرسون R بين الاستيعاب والالتزام
0.000	0.748

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss25

من الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط لبيرسون بين الاستيعاب والالتزام يساوي 0.748 وهي نسبة قريبة من الواحد وهذا ما يدل على أن هناك علاقة طردية بين الاستيعاب و الالتزام فكلما زاد الاستيعاب زاد الالتزام.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل للجانب التطبيقي لموضوع الدراسة معتمدين في ذلك على مجموعة من الاختبارات والتي حاولنا من خلالها معالجة البيانات المستخرجة بواسطة أداة الدراسة الممثلة في الاستبيان وتمثيلها في قيم قابلة للتفسير كان الهدف منها اختبار صحة فروض الدراسة حيث احتوى المحور الأول على مدى استيعاب المراجعين لمعايير التدقيق الجزائرية أما المحور الثاني على مدى التزام مراجعي الحسابات بتطبيق هته المعايير؛ أما المحور الثالث كان حول مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية وكذلك أجرينا اختبارات لدراسة الفروق في درجة الاستيعاب والالتزام بنسبة للمراجعين حسب المتغيرات الشخصية.

ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل لها في هذا الفصل كالتالي:

-وجود استيعاب من طرف المراجعين على محتوى هته المعايير؛

-أجمعت عينة الدراسة على الالتزام وإتباع إجراءات معايير التدقيق الجزائرية؛

-توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية؛

-وجود فروقات في درجة الاستيعاب والالتزام لدى المراجعين حسب المتغيرات الشخصية.

الخاتمة

الخاتمة:

إن لعملية المراجعة أهمية بالغة في خلق الثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية؛ وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول صدق وانتظام القوائم المالية؛ وإعطاء الصورة الصادقة للحالة المالية للمؤسسة؛ وهو ما دفع بالجزائر إلى إصدار معايير تدقيق خاصة بما تلائم البيئة الاقتصادية؛ وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية الصادرة سنتي 2016 و 2017؛ والذي حاولنا فيها الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

"ما مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في الواقع المهني بالجزائر؟"

وعليه من خلال تناولنا للموضوع في فصلين خصص الفصل الأول لدراسة الجانب النظري للموضوع أما الفصل الثاني فتم تخصيصه للجانب التطبيقي وذلك من خلال معرفة درجة استيعاب المراجعين لهذه المعايير ومدى الالتزام بها ومدى توافق هذه المعايير مع البيئة الاقتصادية ، وقد توصلنا إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

استنتاجات الفصل الأول :

- ✓ تمر عملية المراجعة بأربعة مراحل أساسية (الحصول على معرفة حول المؤسسة؛ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ فحص الحسابات والقوائم المالية، وتحرير التقرير النهائي)؛
- ✓ وجود هيئات مهنية مشرفة على عملية المراجعة أنشأت بصدور القانون 10-01؛ وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للعرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ معايير التدقيق الجزائرية هي خطوة لمواكبة التطورات والتغيرات والمستجدات الدولية؛
- ✓ أن معايير المراجعة هي الدليل على مصداقية مراجع الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبعها المراجع أثناء القيام بعملية المراجعة مما تجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية؛
- ✓ معايير المراجعة الجزائرية NAA جاءت بناء على الحاجة إليها بالتوازي مع التطورات الاقتصادية العالمية .

استنتاجات الفصل الثاني:

الفرضية الأولى: "مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية".

أما بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية؛ فقد تم إثبات هذه الفرضية بناء على آراء عينة الدراسة؛ الذين يرون أن إصدار هذه المعايير يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية الحالية؛ وبالتالي اصدرتها المعايير سوف يحسن من البيئة المحلية للتدقيق؛ وهي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.

الفرضية الثانية: "يوجد استيعاب لمراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية".

فمن خلال نتائج الاستبيان تم التأكد من صحة هذه الفرضية، بحيث يوجد استيعاب من قبل مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، إلا أنهم لم ينكروا أن هناك اختلافات في عدت جوانب بين القوانين المنظمة للمهنة و معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت حديثا، و لكي يكون هناك إلمام أكثر واستيعاب أكبر يجب أن تبدأ هذه الخطوة بتكوين وتمهين مراجعي الحسابات و دعم الهيئات المهنية الخاصة بالمراجعة، بحيث تكون قادرة على عقد ندوات ومؤتمرات تساهم في تطوير وتدويل المراجعة في الجزائر.

الفرضية الثالثة: "لا يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA".

فمن خلال نتائج الاستبيان والعرض التفصيلي لمراحل عملية المراجعة تم نفي هذه الفرضية، واتفق عينة الدراسة على الموافقة على فقرات المحور الثالث بحيث يوجد التزام من قبل مراجعي الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة وفق المعايير المحلية، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة، وذلك لإعطاء مخرجات ذات جودة؛ ومنه تم نفي الفرضية وتم إثبات وجود التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية وهذا ما أكدته المقابلة التي تمت مع أفراد مجتمع الدراسة .

الفرضية الرابعة: "يوجد فروق في الالتزام والاستيعاب لمراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حسب المتغيرات الشخصية".

فمن خلال الاختبارات الإحصائية التي قمنا بها استخلصنا أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في الالتزام والاستيعاب لمراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية حسب الخبرة والمؤهل العلمي وهذا ما أكدته اختبار ANOVA و Wallis-Kruskal ومن خلال متوسط الرتب كان الالتزام والاستيعاب أكبر في الفئة الحاملة لشهادة الماجستير والدكتورة وهذا ما عزز الالتزام والاستيعاب أكثر بسبب مستواهم العلمي الذي يفوق الفئات الأخرى؛ وما دعم ذلك أيضا تمتع هته الفئتين بخبرة أكبر مقارنة بالفئات الأخرى؛ ومنه تم تأكيد هذه الفرضية .

التناج:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- معايير المراجعة الجزائرية جاءت بناء على الحاجة إليها وإصدار هذه المعايير يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية الحالية؛
- معايير المراجعة الجزائرية عبارة عن قواعد و أنماط يجب على المراجع أي يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند مراجعة البيانات المالية، والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات و إرشادات مهنية لمراجعة الحسابات ؛
- المعايير مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذ عملية المراجعة ، وذلك لإعطاء مخرجات ذات جودة؛
- يسمح العمل بمعايير المراجعة الجزائرية عند مراجعة القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المراجع، وبالتالي مساعدة مستخدميه تقرير المراجع على اتخاذ قرارات أحسن .

التوصيات:

- على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد أنه بتجسيدها ستضيف قيمة مضافة لعملية المراجعة والتي ستعود بالإيجاب على كل من المدقق ومستخدم القوائم المالية وهذا كله يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبّر على الوضعية الحقيقية للمؤسسة. ويمكن إنجازها فيما يلي:
- إعادة النظر في انسجام وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق والنظام الوطني المحاسبي كون أن مخرجات المحاسبة هي مدخلات التدقيق؛
 - العمل على إصدار معايير تراعي أتعاب المدقق بشكل مباشر كون أن الأتعاب هي المحفز الأكبر لأداء أي مهمة بفعالية؛
 - على الهيئات المسؤولة عن مهنة التدقيق القيام بندوات ومحاضرات ودورات تدريبية تواكب كل ما هو جديد في المهنة لأصحاب الاختصاص لترشيدهم وإطلاعهم على ما هو جديد في المعايير الجزائرية للتدقيق.

أفاق البحث:

- أخير يمكن أن نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال المراجعة ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا و التي نراها مكتملة لهذا البحث:
- اختبار علاقة معايير التدقيق الجزائرية والنظام المحاسبي المالي؛
 - انعكاس تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على الاقتصاد الوطني واكتشاف التغيرات الناتجة؛
 - دراسة مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من مستوى الأداء لدى المراجعين؛
 - دراسة ما إذا كانت معايير التدقيق الجزائرية كافية للممارسة المهنية في الجزائر؛
 - دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع العربية

❖ الكتب

- 1- أمين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
- 2- الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، " المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية الدار الجامعية، مصر، 2002،
- 3- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980.
- 4- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، ط1، الدار الجامعية، ليبيا، 2011.
- 5- احمد حلمي جمعة، الدخول الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، لدار صفاء الأردن، 2000.
- 6- الطارئة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن 2006.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 8- محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي -الدليل التطبيقي للباحثين- ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان؛ 2006.

❖ البحوث الجامعية

أ- أطروحات دكتوراه:

- 1- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2013.
- 2- عمر علي كامل الدوري، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه، 2003.
- 3- صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر (2004).
- 4- لقيطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر(دراسة تحليلية مقارنة)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة حسبية بن بوعلي، 2014- 2015.
- 5- رشيدة خالدي ، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط؛ 2016.

ب-مذكرات ماجستير:

1-بن صديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماجستير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص83.

2-محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير

منشورة، جامعة الجزائر 2011، 03.

❖ المقالات والمدخلات

1-عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة، ملتقى دولي حول

النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13-

14ديسمبر 2011.

2-حسام بن عبد المحسن العنصري، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة

جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة عدد22؛(2004).

3-عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي spss؛ الجزء الثالث.

القوانين والمراسيم

1- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، صادر من الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.

2- مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 اوت 2016، صادر من الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.

3- مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، صادر من الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.

4- الأمر رقم 69- 107 مؤرخ في 22-شوال 1389 الموافق لـ 31-12-1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة

الرسمية، العدد 110، الجزائر، بتاريخ 1969م.

5- مرسوم 70- 173 المؤرخ في 16- 11- 1973، والذي يحدد مهام وواجبات المراقب واعتبر مراجع الحسابات كمراقب

، الجريدة الرسمية، الجزائر.

6- قانون رقم 80- 05 المؤرخ في 17 ربيع الثاني 1400 الموافق لـ 41- 03- 1980 الصادر في 10- 1980- 30، المقرر

لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10، الجزائر.

- 7- القانون 01/88 المؤرخ في 01/12/1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02 لسنة 1988.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996، الجريدة الرسمية للجمهورية، العدد 56 لسنة 1996.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 02.
- 10- المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27/01/2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 07، 2011، المادة 03.

قائمة المراجع الأجنبية

- 1-Roussey, Robert, s. (1999) **the développement of international standards on auditing**, the CAP journal, vol. 69, No. 10, PP. 14-20.
- 2-Gin chong, (2000), **auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons**, managerial Finance vol.26 , No.5, PP. 12-20.
- 3-chan.andKenny(2004)**Auditing frame work In The peoples Republic of china And ‘ The international auditing guidelines.**

الملاحق

الملحق رقم 1: استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



الشعبة: علوم مالية ومحاسبية.

التخصص: محاسبة وجباية معمقة المستوى: الثانية ماستر

الموضوع: استمارة استبيان

في إطار إعداد مذكرة ماستر محاسبة وجباية معمقة بعنوان (تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية) نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يعتبر وسيلة معتمدة لأغراض علمية وبخثية؛ لذلك نرجو من سيادتكم التعاون بغرض إفادتنا في جميع البيانات ذات الصلة ببحثنا؛ وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة. ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لغرض البحث العلمي فقط.

نرجو أن تتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا.

من إعداد الطالبة:

❖ فردوس شمال

❖ القسم الأول: المعلومات الشخصية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب:

1- الوظيفة :

خبير محاسب محافظ حسابات

2- الخبرة:

اقل من 5 سنوات من 5 سنوات الى 10 سنوات اكثر من 10 سنوات

3- المؤهل العلمي:

شهادة الكفاءة المهنية ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه

القسم الثاني: محاور الاستبيان

❖ المحور الأول: مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يوافق تطور التدقيق في الجزائر تطور الواقع الاقتصادي الوطني.			
02	هي الحل الأمثل لتحسين NAA معايير التدقيق الجزائرية واقع الممارسة المهنية في الجزائر.			
03	هناك ضرورة لتكييف التدقيق في الجزائر مع البيئة الاقتصادية الوطنية.			
04	اصدرا معايير جزائرية للتدقيق سوف تحسن من البيئة المحلية للتدقيق.			
05	الشخصية وفقا تساعد البيئة الحالية على تطوير المهارات NAA. المتطلبات معايير المراجعة الجزائرية.			

❖ المحور الثاني: مدى استيعاب مراجعي الحسابات لمحتوى معايير التدقيق الجزائرية.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	تُتابع تطور معايير التدقيق الجزائرية.			
02	مهنة المراجعة حاليا تتم وفقا للمعايير المحلية.			
03	معايير التدقيق الجزائرية معدة بشكل علمي مهني متطور.			

			04	معايير التدقيق الجزائرية ساهمت في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفق الفترة المستوفاة.
			05	لا يلتزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان من اجل تأسيس رأيه .
			06	يقوم المدقق بإعادة صياغة رسالة المهمة عند وجود أسباب لذلك.
			07	عند إعداد رسالة مشتركة يتم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة

❖ المحور الثالث: معايير التدقيق الجزائرية ومدى الالتزام بها.

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.			
02	لا يلتزم المدقق بإجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.			
03	على المدقق أن يستفسر عن أسباب التأخر عن المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة.			
04	على المراجع تحري الأسباب عند عدم سماح الإدارة له بإرسال طلب التأكيد(الخارجي).			
05	يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق معايير التدقيق المطبقة.			
06	كتابة تقرير المراجع يكون وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.			
07	على المدقق التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق.			

ملحق رقم 2: أسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الرقم	أسماء المحكمين
01	مقدم خالد
02	بوعلاق مبارك
03	خمقاني بدر الزمان
04	مايو عبد الله

الملحق رقم 3: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية

FONC

		Fréquence	Pourcentage
Valide	خبير محاسب	10	11,6
	محافظ حسابات	76	88,4
	Total	86	100,0

EXP

		Fréquence	Pourcentage
Valide	أقل من 5 سنوات	15	17,4
	من 5 - 10 سنوات	33	38,4
	أكثر من 10 سنوات	38	44,2
	Total	86	100,0

NIV

		Fréquence	Pourcentage
Valide	شهادة الكفاءة المهنية	22	25,6
	ليسانس	22	25,6
	ماستر	11	12,8
	ماجستير	22	25,6
	دكتوراه	9	10,5
	Total	86	100,0

Tableau croisé NIV * EXP

Effectif

		EXP			Total
		أقل من 5 سنوات	من 5 - 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	
NIV	شهادة الكفاءة المهنية	4	12	6	22
	ليسانس	4	10	8	22
	ماستر	6	2	3	11
	ماجستير	1	8	13	22
	دكتوراه	0	1	8	9
	Total	15	33	38	86

الملحق رقم 04: معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
797,	5

الملحق رقم 05: معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
802,	7

الملحق رقم 06: معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
817,	7

الملحق رقم 07: نتائج مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع البيئة الاقتصادية

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
S1	2.93	0.256	86
S2	2.58	0.694	86
S3	2.58	0.659	86
S4	2.83	0.490	86
S5	1.29	0.506	86

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,442	,272	5

الملحق رقم 08: نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى استيعاب مراجعي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
K1	2,80	,591	86
K2	2,78	,495	86
K3	1,98	,594	86
K4	2,07	,629	86
K5	2,36	,839	86
K6	2,53	,698	86
K7	2,43	,585	86

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,422	,102	7

الملحق رقم 09: نتائج أداء أفراد عينة الدراسة حول مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	2,93	,256	86
Q2	2,71	,506	86
Q3	2,47	,731	86
Q4	2,45	,746	86
Q5	2,58	,659	86
Q6	2,83	,490	86
Q7	2,58	,694	86

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,650	,033	7

الملحق رقم 10: نتائج الالتزام حسب المتغيرات الشخصية

Test d'homogénéité des variances

	Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام	Basé sur la moyenne ,008	2	83	,992

	EXP	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	أقل من 5 سنوات	,862	15	,026
	من 5 - 10 سنوات	,895	33	,004
	أكثر من 10 سنوات	,894	38	,002

Rangs

	EXP	N	Rang moyen :
--	-----	---	--------------

الالتزام	أقل من 5 سنوات	15	22,60
	من 5 - 10 سنوات	33	48,33
	أكثر من 10 سنوات	38	47,55
	Total	86	

Tests statistiques^{a,b}

	الالتزام
H de Kruskal-Wallis	13,090
Ddl	2
Sig. asymptotique	,001

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : EXP

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الالتزام	Basé sur la moyenne	1,231	4	81	,304

Tests de normalité

		Shapiro-Wilk		
	NIV	Statistiques	Ddl	Sig.
الالتزام	شهادة الكفاءة المهنية	,891	22	,020
	ليسانس	,922	22	,083
	ماستر	,909	11	,238
	ماجستير	,916	22	,064
	دكتوراه	,750	9	,005

Rangs

	NIV	N	Rang moyen :
الالتزام	شهادة الكفاءة المهنية	22	38,47
	ليسانس	22	39,39
	ماستر	11	30,45
	ماجستير	22	45,61
	دكتوراه	9	55,06
	Total	86	

Tests statistiques^{a,b}

	الالتزام
H de Kruskal-Wallis	6,360
Ddl	4
Sig. Asymptotique	0.024

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : NIV

الملحق رقم 11: نتائج الاستيعاب حسب المتغيرات الشخصية

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الاستيعاب	Basé sur la moyenne	,929	2	83	,399

Tests de normalité

	EXP	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الاستيعاب	أقل من 5 سنوات	,893	15	,073
	من 5 - 10 سنوات	,944	33	,091
	أكثر من 10 سنوات	,947	38	,071

Descriptives

الاستيعاب

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
أقل من 5 سنوات	15	15,73	1,280	,330
من 5 - 10 سنوات	33	16,97	1,862	,324
أكثر من 10 سنوات	38	17,42	1,795	,291
Total	86	16,95	1,827	,197

ANOVA

الاستيعاب

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.

Intergruppes	30,648	2	15,324	5,024	,009
Intragruppes	253,166	83	3,050		
Total	283,814	85			

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
الاستيعاب	Basé sur la moyenne	1,829	4	81	,131

Tests de normalité

	NIV	Shapiro-Wilk		
		Statistiques	Ddl	Sig.
الاستيعاب	شهادة الكفاءة المهنية	,923	22	,087
	ليسانس	,950	22	,318
	ماستر	,840	11	,031
	ماجستير	,931	22	,129
	دكتوراه	,896	9	,231

Rangs

	NIV	N	Rang moyen :
الاستيعاب	شهادة الكفاءة المهنية	22	37,25
	ليسانس	22	38,55
	ماستر	11	39,23
	ماجستير	22	48,64
	دكتوراه	9	55,56
	Total	86	

Tests statistiques^{a,b}

	الاستيعاب
H de Kruskal-Wallis	4,663
Ddl	4
Sig. asymptotique	037,

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : NIV

الملحق رقم 12: نتائج اختبار بيرسون

Corrélations

	الالتزام	الاستيعاب
الالتزام	1	.748,**
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)		,000
N	86	86
الاستيعاب	.748,**	1
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)		,000
N	86	86

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 13: أسئلة المقابلة

- 1- هل يجب عليك كمدقق مسئول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق كيفية مع المهمة؟ وهل تعطي المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل؟
- 2- ما هي الأسباب التي تؤدي إلى تغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق؟
- 3- هل وضع إجراءات تحليلية قريبة من نهاية أعمال المدقق تساعدك كمدقق في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفتك للكيان؟
- 4- ما هو الإجراء الواجب القيام به في حالة إصدار تقريرك وقبل المصادقة على الكشوف المالية وقوع حدث من شأنه ان يحدث تعديلات على تقريرك؟
- 5- هل تطالب الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت لك كل المعلومات ذات الدلالة طبقاً لأحكام رسالة المهمة وان كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية؟
- 6- عند عدم تمكنك من جمع عناصر مقنعة كافية حول الأرصدة الافتتاحية هل يجب أن تقدم رأي بتحفظ وتبين استحالة تقديم رأيك حول الكشوف المالية أم لا؟

الفقه ريس

الصفحة	الفهرس
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	ملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال.....
VIII	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة.....
1	الفصل الأول: الإطار النظري لعملية المراجعة والهيئات والمعايير التي تؤطرها.....
2	تمهيد الفصل.....
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة والهيئات و المعايير التي تؤطرها.....
3	المطلب الأول: عموميات حول المراجع.....
3	الفرع الأول: مفهوم المراجعة.....
4	الفرع الثاني: أهداف وأهمية المراجعة.....
5	الفرع الثالث: منهجية المراجعة.....
12	المطلب الثاني: الواقع المهني لمراجعة الحسابات في الجزائر.....
12	الفرع الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات في الجزائر.....
14	الفرع الثاني: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر.....

- 18.....المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.
- 18.....الفرع الأول:المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
- 19.....الفرع الثاني: مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أوت 2016.
- 21.....الفرع الثالث: مقرر رقم 23 الصادر في 15 مارس 2017.
- 22.....المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع.
- 22.....المطلب الأول: عرض الدراسات العربية والأجنبية.
- 23.....الفرع الأول: الدراسات العربية.
- 27.....الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية.
- 28.....المطلب الثاني:مناقشة الدراسات و أوجه الشبه والاختلاف.
- 28.....الفرع الأول:مناقشة الدراسات.
- 30.....الفرع الثاني: أوجه الشبه و الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.
- 31خلاصة الفصل.
- 32.....الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.
- 33.....تمهيد الفصل.
- 34.....المبحث الأول :إجراءات الدراسة والأدوات المستخدمة.
- 34.....المطلب الأول :عرض الاستبيان.
- 34.....الفرع الأول:منهج الدراسة.
- 34.....الفرع الثاني:خطوات بناء الاستبيان.
- 35.....الفرع الثالث:هيكل الاستبيان (أداة الدراسة).

- 36.....المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وتحكيم الاستبيان
- 36.....الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
- 36.....الفرع الثاني: التحكيم
- 37.....المطلب الثالث: البرامج والمقاييس الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
- 37.....الفرع الأول: البرامج المستخدمة في معالجة المعطيات
- 37.....الفرع الثاني: المقاييس الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
- 38.....المبحث الثاني: عرض وتحليل وتفسير نتائج الاستبيان
- 38.....المطلب الأول: دراسة وصفية لعينة الدراسة
- 38.....الفرع الأول: الوظيفة
- 39.....الفرع الثاني: الخبرة
- 40.....الفرع الثالث: المؤهل العلمي
- 41.....المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير المحاور الخاصة بوجهة نظر العينة
- 42.....الفرع الأول: نتائج العينة الاستطلاعية
- 44.....الفرع الثاني: نتائج العينة النهائية
- 55.....المطلب الثالث: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها
- 55.....الفرع الأول: دراسة الالتزام حسب المتغيرات الشخصية
- 60.....الفرع الثاني: دراسة الاستيعاب حسب المتغيرات الشخصية
- 65.....الفرع الثالث: دراسة العلاقة بين الالتزام والاستيعاب
- 66.....خلاصة الفصل

68.....	الخاتمة.....
71.....	المراجع.....
76.....	الملاحق.....
8.....	الفهرس.....